المالية العامة والتشريع الضريبي

الأستاذ الدكتور

أعاد حمود القيسي

دكتوراه دولة في القانون العام

أستاذ المالية العامة

أستاذ القانون الإداري

محكّم علمياً



المالية العامة
والتشريع الضريبي

351 ,72

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: (2007/10/3201)

المؤلف: أعـاد حمـود القيسـي

الكتاب: الماليـة العامـة والتشريـع الضريبـي

الواصفات: المالية العامـة - الإدارة الماليـة - الضرائـب

لا يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أو الناشر

ISBN:978-9957-16-377-8

الطبعة الأولـى 1998م - 1419هـ	الطبعة الخامسة 2006م - 1427هـ
الطبعة الثانيـة 2000م - 1421هـ	الطبعة السادسة 2008م - 1429هـ
الطبعة الثالثـة 2002م - 1423هـ	الطبعة السابعـة 2010م - 1431هـ
الطبعة الرابعـة 2004م - 1425هـ	الطبعة الثامنـة 2011م - 1432هـ
الطبعة التاسعـة 2015م - 1436هـ	

دار الثقافة للنشر والتوزيع

أسسها خالد محمود جابر حيف عام 1984 عمان - الأردن

Est. Khaled M. Jaber Haif 1984 Amman - Jordan

المركز الرئيسي

عمان - وسط البلد - قرب الجامع الحسيني - سوق البتراء - عمارة الحجيري - رقم 3 د

هاتف: 4646361 6 (962 +) فاكس: 4610291 6 (962 +) ص.ب 1532 عمان 11118 الأردن

فرع الجامعة

عمان - شارع الملكة رانيا العبد الله (الجامعة سابقاً) - مقابل بوابة العلوم - مجمع عربيات التجاري - رقم 261

هاتف: 5341929 6 (962 +) فاكس: 5344929 6 (962 +) ص.ب 20412 عمان 11118 الأردن

Website: www.daralthaqafa.com e-mail: info@daralthaqafa.com

Main Center

Amman - Downtown - Near Hussayni Mosque - Petra Market - Hujairi Building - No. 3 d

Tel.: (+962) 6 4646361 - Fax: (+962) 6 4610291 - P.O.Box: 1532 Amman 11118 Jordan

University Branch

Amman - Queen Rania Al-Abdallah str. - Front Science College gate - Arabiyat Complex - No. 261

Tel.: (+962) 6 5341929 - Fax: (+962) 6 5344929 - P.O.Box: 20412 Amman 11118 Jordan

Dar Al-Thaqafa For Publishing & Distributing

الثقافة للتصميم والإخراج

المالية العامة
والتشريع الضريبي

الأستاذ الدكتور
أعاد حمود القيسي
دكتوراه دولة في القانون العام
أستاذ المالية العامة
أستاذ القانون الإداري

محكّم علمياً

دار الثقافة
للنشر والتوزيع
1436هـ-2015م

الإهـــداء

إلى زوجتي .... وأولادي ...

زينب .... ورقية ... وياسين ... وهيّا ...

إلى بلدي .... وشعبي الذي يعاني من الحصار

الفهـــرس

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمــــة

تحتل دراسة المالية العامة والتشريع الضريبي مركزاً هاماً بين موضوعات القانون والاقتصاد، كما تعتبر التشريعات المالية وخاصة الضريبية الأداة المهمة لتسيير العجلة الإدارية والاقتصادية للدولة .

إن موضوع التشريعات المالية والضريبية لم تحظ بخصوصية أردنة وبعناة كافية، مما جعل إلمام طالب القانون والاقتصاد بتشريعاتهم الأردنية ضعيف، على الرغم من تطور القوانين المالية الأردنية وما تلعبه من دور مهم في حياة المواطن الأردني. لذلك وجدت ضرورة المساهمة بمجهود متواضع لإخراج مؤلف في المالية العامة والتشريع الضريب ليأخذ مكانه في المكتبة الأردنية، ويكون ما عملته خطوة سريعة لسد جزء من الفراغ، أملاً في أن تتزايد المؤلفات في المستقبل القريب .

فتوكلت على الله أن أجمع جهودي لإلقاء الضوء على التشريعات الضريبية بما يتناسب وطبيعة النظام الدراسي الفصلي الذي كان عاملاً في نهج الأسلوب الموجز في دراسة المالية العامة والتشريع الضريبي، المادة الواسعة والشاملة التي لا تقف عند الحد الاقتصادي والمالي، بل هي من الشمولية لتشمل الجانب القانونى كما أنه ليس هناك جانب علمي ونظر فقط بل وأيضاً جانب تطبيقي وعملي ... فعملنا ذلك ... واخرجنا مؤلفنا هذا في صورة منقحة وجيدة تواجه التطور الذي تم في التشريع الضريبي منتظرين من الآخرين جهودهم لتساهم في خدمة هذا العلم .

د. أعاد علي حمود القيسي

الباب الأول
مادة المالية العامة

تمهيـــد

تعـتبر مـادة الماليـة العامة والتشريع المالي أحد فروع القانون العام فتدرس في كلية الحـقـوق، كما تدرس أيضاً في كلية الإدارة والاقتصاد تحت اسم «**اقتصاديات المالية العامة**»، حـيث يركـز على الجـانب الاقتصادي ـ المالي، بينما في كلية الحقوق يركز في دراستها على الجانب القانونى ـ المالي، بالإضافة إلى الجوانب الأخرى .

إن مـعـرفة الوجه القانونى للمالية العامة تظهر من خلال دراسة التشريعات المالية والضريبيـة، المتمـثلة بالقـواعد القانونية التي تنظم الحقوق المالية للدولة سواء فيما يتعلق بجـبـاية الإيرادات الضريبـيـة والإيرادات غير الضريبية، أو بكيفية إدارة الإنفاق وشؤون الصرف للدولة ومؤسساتها الإدارية .

إن مـادة الماليـة العـامـة احـتلت مكانة مـرمـوقة بين العلوم القانونية والإجتماعية والاقـتـصـادية والسـيـاسية في المجتمع، ولها علاقة متميزه ببقية فروع القانون العام والخـاص، كما أنها تعكس الأوضاع الاقتصادية والسياسية والإجتماعية لكل بلد[1] .

لذلك فـقـد تطورت دراسـة هذه المادة مع تطور الأوضاع بحيث أن هذا التطور قد أظهر علاقة وثيقة بين مادة المالية العامة والمجتمع بكل أوضاعه وظروفه، الذي سادت خلال القرنين الثامن والتاسع عشر .

وتبلورت هذه العـلاقة مع نهاية العقد الثالث من هذا القرن، وعلى وجه الخصوص عند ظهـور الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩م، والتي لم تسـتطيع المالية التقليدية أن تقـدم الحل المناسب لهذه الأزمة، مما دفع ذلك إلى إيجاد حل ينادي بضرورة تدخل

---

(1) L-phitip, "Finances Publiques", 4ed Cujas, Paris, Aussi, P. 227.
Trotabas et Cotteret, "Finances Publiques", Dlloz, Paris, 1970.

الدولة، واتبـاع سياسة مالية تتماشى والمشكلات الاقتصادية والإجتماعية، وإيجاد حل لمعالجتها والتخفيف منها .

فظهـرت أفكار ونظريات وآراء ... تطالب بمـفـهـوم جـديد للماليـة العامة، يضمن تحـقـيق رفـاهيـة لأفـراد المجتمع من جهة، والعمل على توازن الموازنة العامة من جهة أخرى، وهو ما يطلق عليه بالمفهوم الجديد للمالية العامة المتدخلة في كافة المجالات .

فـقـد مـرت المالية العامة بعدة مراحل متطورة مع تطور دور الدولة، وأيضاً تطور دورها في الشـؤون الاقـتـصادية والإجتماعية والسياسية، لذلك لابد من إيضاح مفهوم المالية التقليدي والحديث والإسلامي قبل الدخول في مفردات هذا العلم .

الفصل التمهيدي

مفهوم المالية العامة

المبحث الأول

المفهوم التقليدي للمالية العامة (1)

إن مـفـهوم المالية العامة له جوانب تاريخية واقتصادية وسياسية محدودة وضيقة في الفكر التقليدي، ويرتبط هذا المفهوم ارتباطاً وثيقاً بدور الدولة وبالفلسفة السياسية السائدة آنذاك .

لقـد كـانت الإيرادات العـامـة في السنوات الماضـيـة محصـورة ومحددة، لمواجـهة ولتـغطيـة النفـقـات العامة اللازمة، ولإشباع الحاجات التي تقوم بها الدولة، من دفاع وأمن داخلي وخـارجي وبعض الأشـغال العامة. وبمعنى آخر كان على الدولة وظائف ومـهـام يجب القـيـام بها، وتحقيق ذلك يحتاج إلى نفقات عامة تغطي كلفة هذه المهام والأعمال، دون البـحث عن إيرادات كـثيرة وأنما حـدوده تكفي الدولة بما يغطي كلفـة هذه النفقات، أي بما يعادل ويساوي نفقاتها في إشباع الحاجات الأساسية والضرورية اللازمة للقيام بالأعمال والوظائف المحددة للدولة .

وعلى ضـوء ذلك، فإن واجـبـات الدولة ووظائفها محصورة بمهام، وإن نفقاتها لا تخرج عن هذه الدائرة المحـدودة، وعليـه فإن إيراداتها ستكون بالقدر الضروري الذي يغطي حجم الإنفاق العام. وهذا يوضح لنا أن دور الدولة ومهامها ووظائفها محدودة بماليـتـهـا أي نفـقـاتها وإيراداتها، وبالمقـابل فإن أن دور المالية هو الآخر محدود لا يتجاوز ولا يخرج عن إطار أهداف الدولة، ولا عن وظائفها المحدودة.

وبذلك فإن مـفـهـوم الماليـة العامة كان مفهوماً ضيقاً وعلاقته بالاقتصاد الوطني وبالمجـالات الإجـتماعـيـة والسـياسية ضعيف، بل حتى الهدف المالي كان لا يتعدى مـفـهـوم التوازن الحسابي بين حجم الإنفاق وحجم الإيراد، أو بشكل آخر أن التوازن في الموازنة العـامـة كـان يسـمى بالتـوازن الرقمي أو العددي بين كمية وحجم الإيراد وكمية وحجم الإنفاق .

---

(1) L-Trotabas, "Finances Publiques" 4ed - 1970.

L-Trotabas, "Iistitution Financier", Dlloz 1956 - P - 105et su.

A-Barrer, "Cours De Economie Financier", 1959.

M-Duverger, "Finances Publiques", P.U.F., 1971.

إن المفــهــوم التقليدي للمالية العامة كان قد استبعد التوسع في الإنفاق العام، وذلك بســبب وظائف الدولة المحــددة، مما دفع هذا إلى عــدم البــحث وبذل الجهود في زيادة حــجم الإيراد من الضرائب والقــروض والرســوم ... واقــتــصار دور الإيراد على بعض الضرائب الضرورية، التي تكفي لســد حــاجــة إنفــاقــات الدولة من دفــاع وأمن داخلي وعـدالة وبعض الأعمال الضرورية التي لا يستطيع الأفراد العاديون القيام بها إلا عن طريق الدولة وما تملكه من إمكانات .

استمر الحال في تطبيق هذا المفهوم للمالية التقليدية، حتى مجيء الحربين العالميتين الأولى والثــانيــة، ومــا صــاحبهما من أسباب سنشرحها لاحقاً دفعت إلى ضرورة إيجاد مــفــهــوم آخــر للمالية العامة، يتماشى والمتطلبات السياسية والاقتصادية والإجتماعية والمــالــيــة، وتدفع الى ضرورة إيجاد مــفــهــوم جــديد للماليــة يتناسب وأهداف الدولة الجــديدة، وتدخلهــا في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وإن توضيح ذلك يكمن في الإجابة على السؤال التالي :

ماهي الأسباب التي دفعت إلى ضرورة إيجاد مفهوم جديد للمالية العامة ؟(١)

وللإجابة على هذا السؤال يمكن تلخيص الأسباب بما يلي :

١ ـ الأسباب السياسية :

تكمن الأســباب السياسية من خلال ما حدث من تطور في دور الدولة ومؤسســاتها وأنظمــتــها الدستورية والسياسية، وما حصل من تغيير في شكل الدولة وهيكلها حيث ظهــرت أفكار ونظريات ســيــاســيــة، تنادي بضرورة تدخل الدولة لتــحسين المستوى المعــيشي والاقــتصادي والإجتماعي للأفراد من جهة، وتؤكد من جهة أخرى على أهمية التــوسع في المفــهوم الديمقراطي والعمل عن زيادة مساهمة الأفراد في السلطات الثلاث بكل أشكالها .

---

(١) وللتــفــصــيل أكثر في شرح الموضوع مع المصادر المشار اليها راجع : د. أعاد علي حمود، «المالية العامة والتشريع المالي»، الكتاب الأول ١٩٨٩، صفحة ١٣. وأيضاً للتفصيل أكثر انظر : مجموعة محاضراتنا المطبــوعــة والمسحوبة على «الرونيو» الاستنساخ والتي ألقيت على طلبة السنة الثانية في كلية الحقوق ـ جامعة بغداد ١٩٨٥ ـ ١٩٨٦ .

إن هذا التوسع في المشاركة السياسية، من خلال إيجاد مؤسسات وأنظمة دستوريه وسياسيه قد دفع الدولة الى زيادة الأعباء المالية على الأفراد، بقصد تغطية النفقات المتزايدة من رواتب وأجور بشرية وزيادة في الوظائف الإدارية، فجميعها تعني التوسع في حجم الإنفاق العام وبالتالي البحث عن إيرادات أكثر لتغطية الزيادة في الإنفاق العام .

٢ ـ الأسباب العسكرية :

تتمثل في الإنفاق العسكري، وما ولدته الحربين العالميتين الأولى والثانية من ضرورة زيادة نفقات التسليح وبناء الجيش وشراء المعدات العسكرية المتطورة من آلات ووسائل قتالية ودفاعية، فضلاً عما تركته الحروب من آثار في إعادة التسليح والتخفيف من أعباء ومخلفات الحروب. فكان للإنفاق العسكري دور مهم وأساسي في زيادة نفقات الدولة وبالتالي البحث عن إيرادات لتغطيتها .

٣ ـ الأسباب الإقتصادية :

وتتجسد الأسباب الاقتصادية في التطور الذي حصل في الوسائل والمعدات العلمية والتقنية الحديثة، التي دفعت بالدول وبالحكومات إلى استخدامها لتطوير اقتصادياتها ولتحقيق ما هو أفضل في كافة الميادين .

إضافة الى ذلك فإن ما ولدته الأزمات الاقتصادية من سوء في التوزيع للثروات والدخول وانتشار البطالة وارتفاع الأسعار والتضخم والكساد، كلها أمور دفعت بالدول وأنظمتها السياسية إلى ضرورة البحث عن حلول لأوضاعها الاقتصادية السيئة، ولذلك فلا بد من إيجاد بديل مناسب يتماشى والأوضاع الاقتصادية والإجتماعية والمالية التي فرضها الواقع .

فبدأت الدول وحكوماتها تحت ظل هذه الظروف بالتدخل لتبني سياسات اقتصادية مالية جديدة أكثر فاعلية، طرح البعض منها في نظريات علمية، وأفكار اقتصادية جديدة، وآراء مالية حديثة جميعها تهدف وتنادي بضرورة استخدام مفردات المالية العامة (النفقات والايرادات) كأدوات مهمة في مفهوم المالية الجديدة .

٤ ـ الأسباب الإجتماعية :

تظهر الأسباب الإجتماعية من خلال التدهور في الوضع العائلي والصحي والتعليمي والمعيشي والإجتماعي الذي حل في الكثير من الشعوب في دول العالم فهذه الأوضاع السيئة دفعت بالدول إلى زيادة النفقات العامة بقصد إشباع حاجات المواطنين. وتحسين مستواهم الإجتماعي، وهذا يعني زيادة الإيرادات والبحث عنها سواء بالضرائب أو الرسوم أو القروض .

بعد الإجابة على السؤال السابق لا بد من تحديد خصائص المالية التقليدية المتمثلة في النقاط التالية :

١ ـ نستخلص أن دور الدولة ووظائفها كانت محدودة ولا تخرج عن دائرة تحقيق الأمن والدفاع والعدالة وبعض الأعمال، فعليه فإن نفقات الدولة كانت هي الأخرى محصورة بهذه المهام وعليه فإن إيراداتها كانت لا تزد عن تغطيية هذه النفقات الأساسية .

٢ ـ إن دور المالية العامة كان دوراً محايداً غير تدخلي في الشؤون الاقتصادية والإجتماعية والمالية، ويقتصر دوره فقط على تحقيق الهدف المالي، أي في تغطية النفقات الضرورية دون الهدف التدخلي في الشؤون الاقتصادية والإجتماعة والسياسية .

٣ ـ إن وسيلة التمويل لموازنة الدولة ونفقاتها كان يقتصر على بعض ضرائب الداخل، والابتعاد قدر الإمكان عن أي وسيلة إيرادية أخرى كالقروض والرسوم والضرائب غير المباشرة التي تشكل أعباء مالية على الأفراد .

٤ ـ إن ميزانية الدول المفضلة آنذاك هي الميزانية التي تتميز بصغر حجمها من نفقات وإيرادات، وأن دورها يقتصر على التوازن الحسابي أو الرقمي .

المبحث الثاني

المفهوم الحديث للمالية العامة

أدت التطورات السياسية والاقتصادية والإجتماعية التي حدثت في بداية القرن العشرين الى تدخل الدولة في كافة المجالات، والخروج من حيادها التقليدي وذلك لايجاد وتقديم الحلول للمشكلات التي تجسدت في الأزمة العالمية الكبرى عام ١٩٢٩م، وبذلك لم تعد المالية العامة كما كانت ذات طابع حيادي، بل أصبح لها دور تدخلي وإيجابي له أهميته (١)، وتقوم المالية الحديثة على أسس وخصائص يمكن تلخيصها بالتالي :

١ ـ أصبح هدف المالية العامة بموجب المفهوم الحديث يسعى الى تحقيق التوازن الاقتصادي والإجتماعي ولم يعد يقتصر كما كان على تحقيق التوازن المالي والحسابي أو الرقمي للموازنة العامة. ولذلك سميت الموازنة بالموازنة الاقتصادية، بدلاً من الموازنة العامة للدولة والتي ترمي إلى معالجة الأزمات والتقلبات الاقتصادية، وتهدف الى تحقيق الاستقرار الاقتصادي والإجتماعي وبناء هياكلها في المجتمع .

٢ ـ أصبحت الموازنة العامة للدولة مرآة عاكسة لدور الدولة ووظيفتها التدخلية في المجتمع، حيث أن مفردات الموازنة العامة والتي تشكل جزءاً مهمًا من مفردات المالية العامة لها دوراً مهمًا في نشاط الدولة الاقتصادي، واعتبرت خطة ميزانية الدول هي الخطة المالية الرئيسية للكثير من الدول وخاصة الدول ذات النظام الموجه .

٣ ـ أصبحت نفقات الدولة وإيراداتها جزءاً من الاقتصاد القومي، وأداة مهمة في يد الدولة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة

---

(1) M-Duverger, "Finances Publiques", op.set-21, et-p. 66.
L-Phitip, "Finances Publiques", op. set, p. 97-99.
H-Brochier et P-Tabotonie, "Economic Financier", 2nd - 1963 Coll. Themis, P. 546.

الحديثة. فتبنت الكثير من الدول سياسة مالية (ضريبية وإنفاقية) جديدة لتؤثر وتتأثر في الاقتصاد الوطني، فأصبح دور المالية العامة دور مؤثر ومصحح ومكمل للإقتصاد الخاص والعام .

٤ ـ إن حجم الإنفاق قد توسع وحجم الإيراد هو الآخر قد ازداد نتيجة توسع مهام ووظائف الدولة، وبذلك أصبحت الميزانية ليست صغيرة ومحددة كما كانت بل أنها ميزانية متعددة الأهداف في الخدمات والإدارة والحاجات، فتنوعت النفقات بتقسيماتها وآثارها كما توسعت الإيرادات بأنواعها وأهدافها وآثارها. وهذا ما سندرسه لاحقاً في الفصول القادمة .

المبحث الثالث

مفهوم المالية العامة في الإسلام

بالرغم من صعوبة تحديد مفهوم المالية العامة (١) في الإسلام، لكن يمكن الإشارة اليه بالخطوط العامة في هذا المبحث .

اشتمل بيت المال في الإسلام، على الإيرادات الدورية (كالزكاة والخراج) وإيرادات أخرى غير دورية لا تتكرر سنوياً (كخمس الغنائم والفيء والتركة التي لا وارث لها ...) وعلى النفقات العامة والخاصة .

ففي أخريات خلافة عمر (رضي الله عنه) الذي أمر بإنشاء (ديوان بيت المال) (٢) قد نظم الإيرادات في عدة بيوت أهمها :

البيت الأول : خاص (بالزكاة)

يعتبر هذا البيت مورداً لاينضب لاحتوائه على الهدف الديني (الدنيوي والأخروي)، وعلى الهدف المالي والإجتماعي والاقتصادي .

فالزكاة فريضة تعبدية يلتزم الفرد المسلم بأداء قدر فائض عن حاجته الخاصة وذلك لتطهر الفرد وتزكيه (٣)، فهي حق الله في أموال الأغنياء وليست تبرعاً أو إحساناً، فتأدية الفرد للزكاة إنما يطلب الثواب والإيمان لتحقيق العبودية لله مساهمة منه في تحقيق الأهداف الأخرى للزكاة .

---

(١) للتفصيل أكثر في موضوع المال في الإسلام انظر : فضيلة الشيخ محمد مصطفى شلبي : «المدخل في تعريف الفقه الإسلامي وقواعد الملكية والعقود»، ١٩٦٤، الطبعة الثانية، ص ٢٣٨ ـ ٢٣٩ .

وأنظر أيضاً : محمود الدفراوي : «الرقابة المالية في الإسلام»، الإسكندرية ١٩٣٨، ص ٣٥ .

وأنظر أيضاً : د. عبد القادر عودة : «المال والحكم في الإسلام»، دار الكتاب العربي، ص ٢٧ .

(٢) د. عبد الكريم الخطيب : «السياسة المالية في الإسلام» ١٩٦٨، بغداد، ص ٥٠ .

(٣) سورة المعراج، آية ٢٤ ـ ٢٥. سورة التوبة، آية ١٠٣. وللتفصيل أكثر : د. محمود الدفراوي «الرقابة المالية في الإسلام» الإسكندرية ١٩٨٣، ص ٣٥. وأيضاً : د. يوسف القرضاوي : «فقه الزكاة» ـ الجزء الأول ١٩٧٧، ص ١٩٤ و٤٢٨. وانظر أيضاً : د. أعاد علي حمود : «التشريع المالي الإسلامي»، مجلة القانون المقارن، العدد ١٩، ١٩٨٧، ص ١١١ .

أما الهدف المالي للزكاة فيتحقق من خلال كونها فريضة تعبدية، فهي أيضاً فريضة حكومية لتمويل بيت مال الدولة (١)، فالفرد مجبر على دفعها وأدائها انطلاقاً من إستفادة وتمتعه بهذا المال الذي هو لله تعالى وأن هذا الفرد مستخلف، فعليه أن يؤدي ما عليه من نسبة مقابل استخدامه وتمتعه بمال الله ﴿ وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه ... ﴾، فلا بد من أن يساهم هذا الفرد في تحمل الأعباء المالية للدولة وأن يشارك في الحفاظ على النظام الإسلامي وديمومته .

وكذلك، كما ذكرنا، للزكاة أهداف إجتماعية واقتصادية، من خلال كونها أداة اقتصادية لإعادة توزيع الدخول والثروات بين الأغنياء والفقراء وأحداث التوازن بينهما. وتعتبر الزكاة وسيلة فعالة للتضامن الإجتماعي وتكافل أفراد المجتمع الواحد ومساعدة بعضهم البعض بهدف بناء نظام إجتماعي يقوم على مفهوم الأخوة والتعاون بين أفراد الدين الواحد والنظام الشامل لكافة المسلمين غنيهم وفقيرهم .

إن الهدف الاجتماعي للزكاة هو متمم ومكمل للهدف الاقتصادي من خلال أن الزكاة أداة اقتصادية تساهم في تمويل اقتصاد الدولة وفي محاربة الاكتناز والاستغلال من جمعه وفي تحريك رؤوس الأموال المعطلة وتوجيهها في تحقيق الاستقرار والرفاهية الاقتصادية .

فللزكاة أهداف متعددة اقتصادياً وإجتماعياً في كافة مجريات النشاط الاقتصادي والإجتماعي للمجتمع، ولكي تؤدي الزكاة أهدافها وآثارها المطلوبة دنيوياً وأخروياً لابد من الاهتمام بدراستها بالقدر الكاف لما تعطيه من آثار في حياة الأفراد والدولة وعلى صعيد أوجه النشاط المختلفة .

ولم تكن الزكاة قاصرة على مجرد كونها فريضة تعبدية بل لتحقيق التوازن الاقتصادي والإجتماعي وعلاجاً فعالاً للأزمات ولزيادة إيرادات الدولة مما يسمح بزيادة حجم الإنفاق العام وبالتالي تحسين مستوى الخدمات للمواطنين في جميع المجالات .

---

(١) د. محمد عبدالله العربي : «الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد المعاصر»، مجلة الأزهر، المؤتمر الثالث، ١٩٦٦، ص ٢٣١ .

إن نجـاح الزكاة في تحقيق أهدافها كان ثمرة تعاون بين الدولة والأفراد، حيث أدت إلى إحداث التغيرات اللازمة لإقامة نظام متكامل في تنمية الفرد دنيوياً وأخروياً .

البيت الثاني : خاص (بالخراج والجزية والعشور)

فـالخـراج ضريبة عينية على الأرض الزراعية التي فتحت صلحاً أو قهراً دون النظر إلى شخص مكلف بدفعها[1] .

أمـا الجـزية، فـهي فـريضـة مالية تفرض على رؤوس أهل الذمة وتسقط بإسلام الشـخص، فـتـفـرض على كل رجل عاقل بالغ مع مراعاة ظروفه وقدرته الاقتصادية، حيث تتغير نسبتها مع يسر المكلف وعسره[2] .

وتعـتبر العـشور من الفرائض المالية التي تفرض على بضائع التجار من أهل الذمة وغير المسلمين التي يقـدمـون بها إلى البـلاد الإسـلامـيـة ولا تفرض على التجارة بين الدول الإسلامية تشجيعاً لها بين الدول الإسلامية[3] .

والعـشور نظام مالي يعكس الحماية الاقتصادية للتجارة في الدول الإسلامية ويؤكد على الوحـدة الاقـتـصـادية لهذه الدول، ويتضمن دقة في القاعدة الاقتصادية التجارية والتـضـامن بين أفراد المجتمعات الإسلامية الواحدة، فهذه الحماية التجارية تنادي بها اليـوم الدول المتـقـدمـة اقـتـصـادياً وتجارياً وذلك بعد مرور أكثر من ألف سنة، كان الإسلام قد أخذ بها وتعامل في ضوءها .

البيت الثالث : خاص (بالغنائم والفيء والركاز)

إن إيـرادات الـغنائم والفيء والركـاز وإن كـانت إيرادات غير دورية إلا أنها تعكس آنذاك التـصنيف الدقـيق والتـوزيع في إيرادات الدولة، حيث كان تخصيص هذه الموارد لإنفـاقها على منافع وخدمات عامة، وهي موجهة لتغطية النفقات العسكرية والحربية،

---

(١) للتفصيل أكثر في حكم الخراج : «كتاب الخراج» لأبي يوسف، ١٩٦٨، ص ٢٤ و٢٨ .

(٢) سورة التوبة، آية ٦٢ .

(٣) إن أول من وضع عـشـور التجارة الخليفة عمر بن الخطاب «رضي الله عنه» للتفصيل أكثر انظر «كتاب الخراج» لأبي يوسف، المصدر السابق، ص ١٢٢ .

وتوزيع الباقي أو الفائض من هذه الإيرادات إلى عدة أسهم محددة بآيات قرآنية، فما يأخذونه من غنائم عنوة وجبراً وبالقتال يوزع بحسب الأسهم. وكذلك الفيء، الذي يحصل عليه المسلمون من غير قتال وعن طريق الهدنة، وتقسيمه محدد بآيات قرآنية أيضاً .

أما الركان، فهو المال الذي يعثر عليه في باطن الأرض كنزاً أو معدناً وأن حكمه يشبه إلى حد كبير حكم أموال الغنائم(١) .

البيت الرابع : خاص (بالإيرادات الأخرى)

ويقصد بها أموال المصادرة وأموال المرتدين، والضوائع التي لا صاحب لها ولا يعرف مالكها أو وارثها فجميعها تشكل إيرادات لبيت المال(٢) .

يبقى أمامنا تقسيمات «الإنفاق العام» بعد أن أخذنا فكرة عن إيرادات «بيت المال». فقد قسم الإنفاق في الإسلام على نوعين هما الإنفاق الحكومي والإنفاق الأهلي(٣) .

أ ـ الإنفاق الحكومي وفيه يقسم الإنفاق الى نفقات بحسب طبيعة الإيراد وبحسب حاجة الدولة، ففي الحالة الأولى توزع النفقة ضمن دائرة إيراد معين، أو بمعنى آخر أن كل إيراد ينفق على جهة معينة، مثلاً الإيراد الخاص بالزكاة ينفق ضمن ما هو محدد في الآية الكريمة ﴿ إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل ﴾ .

يتبين من الآية الكريمة أن الله عز وجل قد تولى قسمتها ولم يتركها للاجتهاد، فقد جاء توزيع إيرادات الزكاة على سبيل الحصر والقطع، وبذلك يلتزم المسؤول عن إنفاقها أو ما يسمى بولي الأمر بأن يصرفها بموجب الأصناف الثمانية(٤) ،

---

(١) انظر في تفصيل هذا النوع من بيت المال، د. مصطفى السباعي : «اشتراكية الإسلام»، الدار القومية ١٩٦٠، ص ٨١ .

(٢) للتفصيل أكثر أنظر د. أعاد علي حمود : «النظام المالي الإسلامي»، المصدر السابق، ص ١١٢ .

(٣) انظر آية رقم (٧) من سورة الحشر : ﴿ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فلله وللرسول ولذوي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل ...﴾ .

(٤) د. ابراهيم الطماوي : «الاقتصاد الإسلامي»، الجزء الأول ١٩٧٤، ص ٣٨٠ .

وبحسب مقتضيات المصلحة العامة، ويقاس ذلك على الإيرادات الأخرى حيث يخصص إنفاقها إما بموجب الآيات القرآنية أو السنة النبوية .

والحالة الثانية هو تقسيم النفقة بحسب حاجة الدولة وما تمر به من ظروف عرضية واستثنائية، يشبه التقسيم المالي الحديث الذي يقسم النفقات إلى عدة تقسيمات منها ما يسمى بالنفقات العرضية والاستثنائية، فغالباً ما تخصص الإيرادات الضرورية والاستثنائية لسد حاجة الدولة لنفقات طارئة وعرضية، وهي نفقات مخصصة للإصلاحات المستعجلة واللازمة ضرورات تمر بها الدولة. ويلاحظ أن الإسلام قد أخذ وعمل بها آنذاك، واليوم تأخذ بها الميزانيات في كثير من الدول .

ب ـ الإنفاق الأهلي، وهو إنفاق تعرفه الأنظمة المالية ـ الاقتصادية للدول الحديثة ولا يوجد ما يقابله في ميزانياتنا الحالية. يستند هذا الإنفاق على مبدأ وقاعدة التكافل أو التضامن الإقتصادي ـ الإجتماعي الذي لم تعرفه الأنظمة المالية الحديثة، بل جاء به النظام الإسلامي ولذلك ينفرد به ويشكل خصوصية ذات فوائد إجتماعية ـ اقتصادية إضافة إلى الهدف المالي للدولة .

إن الإنفاق الأهلي، والذي أوجبه الله تعالى على الفرد الميسور الحال، يدخل في دائرة الواجبات التي يقوم عليها أبناء المجتمع في إطار التكافل الديني وفي دائرة التضامن الإجتماعي داخل المجتمع الإسلامي الواحد (١)، فهذا الإنفاق يقوم به الفرد أما بشكل تعبدي ـ ذاتي (٢)، أو يقوم به الفرد بالإضافة إلى ذلك بهدف اقتصادي اجتماعي(٣) .

إن نصاب الإنفاق الأهلي غير مقيد ولا محدد بنسبة معينة، إنما متروك أمر القيام والعمل بدفعه للفرد وحسب إيمانه ودرجة إلزامه وفاءً لإيمانه وتحقيقاً للعدالة الإجتماعية وتقليل الفوارق والتفاوت الاقتصادي والطبقي قدر الإمكان .

---

(١) سورة البقرة، آية (٢١٩) و(٢٧١). سورة الحديد، آية (٧)، سورة الطلاق آية (٧) .

(٢) ومن أنواع الإنفاق الأهلي : الصدقة الحسنة، الكفارة، الوصية ... الخ. انظر : د. أعاد علي حمود : «المالية والتشريع المالي»، ص ٢٤ .

(٣) سورة المائدة، آية (٢١٧). سورة الأنعام، آية (١٥). سورة الذاريات، آية (١) .

وإن من أنواع الإنفاق الأهلي (الصدقة الحسنة) والكفارة والوصية والوقف فهي إنفاقات متممة ومكملة للترابط الإسلامي والإجتماعي والاقتصادي .

أولاً ـ أساس الفرائض المالية والإنفاق في الإسلام

إن الفرائض المالية في الإسلام متعددة، فبعضها حددها القرآن الكريم كالزكاة والغنائم والفيء، والبعض الآخر جاءت بإقرار من رسول الله (ﷺ) وأفعاله، ومنها ما جاءت بإجتهادات الخلفاء رضوان الله عليهم. ولذلك فإن هذه الفرائض أساسها قائم على النظام المالي الإسلامي .

فمن هذه الفرائض ما يعتمد أساسها على قوله تعالى ﴿ ولله ملك السموات والأرض وما بينهما ... ﴾، وقوله تعالى ﴿ وهو الذي جعلكم خلائف في الأرض ... ﴾، وغيرها من الآيات التي تؤكد أن المال الذي بين أيدي البشر إنما هو لله تعالى، وأن الأفراد خلفاء لا أصلاء، وأن الأساس في هذه الفرائض المالية قائم على مفهوم الاستخلاف تمشياً مع قوله تعالى ﴿ وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه ﴾ .

إن هذه الفرائض تدفع من الفرد بنسبة مئوية أو مبلغ مقطوع مساهمة في التكاليف والأعباء العامة للمجتمع من جهة، وتضامناً لحق الأخوة في المجتمع الإسلامي من جهة أخرى. وبذلك فإن دفعها من قبل الفرد يستند إلى الرحمة والشكر للمالك فضلاً عن أنها تعطى للفرد إلزاماً بعقيدته وتطبيقاً لإيمانه. إضافة الى أنها ترهيب وتخويف من سخط الله وعذابه .

ثانياً : القواعد التي تحكم جباية الإيرادات والإنفاق في الإسلام[1]

لقد جاء النظام المالي الإسلامي بعدة قواعد ومبادىء في حقلي الإيراد والإنفاق تشبه ما تأخذ به التشريعات المالية التقليدية والحديثة .

ففي جباية الإيرادات كانت تجبى وتدفع الفرائض المالية بشكل يتناسب ويتلائم مع القدرة المالية للفرد ومع مقدرته الاقتصادية. فقد كان المكلف يدفع الفريضة المالية،

---

(١) انظر مؤلفنا : «المالية والتشريع المالي»، الكتاب الأول ١٩٨٩، ص ٢٥ .

سـواء كـانت هذه الفريضة زكاة أو خراج أو غير ذلك من الفرائض المالية المترتبة ـ من الله ـ على كل مـسلم كي يساهم بماله ضمن العدالة وأن يتساوى في المعاملة المالية مع نظيره في اليسير .

واليوم تأخذ التشريعات الضريبية بقاعدة جباية الضريبة تسمى «**بقاعدة العدالة**»، ويقـصد بها المساواة في تحمل ودفع الأعباء المالية بشكل يتلاءم والقدرة المالية للأفراد في دفع الضرائب. وبمـعنى آخر وبموجب هذه القاعدة فإن جميع الخاضعون للضريبة عليـهم دفع الضريبـة الماليـة بشكل مـتـسـاوٍ ومن دون محاباة أو تفضيل في الوقت والمبلغ، كما ويستفيد الجميع من الإعفاءات والسماحات .

ومن القـواعـد الماليـة الأخرى التي جاء بها النظام المالي الإسـلامي «**قاعدة اليقين**» التي نادى بها النظام الضريبي الحـديث في وقت لاحق، وتتـضمن هذه القاعدة أن على كل فـرد وجـوب العلم والدراية بما سـيـدفـعـه من فريضة ومقدارها المالي ونصابها ووقتها .

وذات الشيء بالنسبة «**لقاعدة الملاءمة في الأداء**» ومحتواها أن تتم جباية الإيرادات في وقت يلائم ويناسب ظروف المكلف الماليـة أي أن تحـديد الوعـاء الخاضع للضريبة يتم بحيث لا يرهق المكلف الضريبي .

وأكـد الإسـلام على ضرورة تنظيم جـبـاية الإيرادات وعـدم التـبـذير والإسراف في الصرف والنفـقـات عند قيام المسؤول الإداري بجباية الفرائض المالية، وبمعنى آخر أن لا تكون نفـقـات الجباية وما يدفع من رواتب لموظفي الجباية هي أكثر مما سيحصل عليـه من إيرادات الفـرائض وحتى لا نكون أمام هدر في المال العام وضياع الهدف من جـباية الإيرادات ﴿ ولا تؤتوا السفهاء أموالكم التي جعل الله لكم قياماً ﴾[1] .

وقد نادى النظام الضريبي الحديث بما يشبه هذا المفهوم، وأطلق على تطبيقه قاعدة «**الاقتصاد في الإنفاق**»، حيث تعمل بهذه القاعدة الماليات والأنظمة الضريبية الحديثة .

إن النظام المالي الإسـلامي، ركـز على ضرورة تنظيم الفرائض وتحديد الأهداف من خـلال تحـديد الوعـاء الخـاضع للضريبة المالية، فعامل الدخل معاملة ضريبية ومالية

---

(١) سورة النساء، آية (٥) .

مختلفة عن رأس المال، وبهذا يكون النظام الإسلامي قد أخذ بما يشبه مفهوم تعدد الضرائب السائد في الوقت الحاضر فالدخل المتأتى من العمل له سعر ضريبي وتصاعد في الشرائح يختلف عن الدخل المتأتي من رأس المال الثابت أو المنقول، وكذلك راعى الإسلام الظروف الاقتصادية والعائلية للمكلف الخاضع للضريبة المالية وهذا ما تعمل به التشريعات الضريبية الحديثة، حيث تعطي بعض الإعفاءات والسمات الاقتصادية والعائلية للمكلف الضريبي .

وإذا كانت التشريعات المالية والضريبية الحديثة قد حددت أهدافاً إقتصادية وإجتماعية فإن النظام المالي الإسلامي قصد من فرض بعض الفرائض المالية كالزكاة، والعشور، والخراج لتشجيع الاستثمار وحث رؤوس الأموال المعطلة، ومحاربة الاكتناز، كما وهدفت إلى تحقيق التضامن والتكافل الإجتماعي .

وفي حقل الإنفاق العام، فكما لاحظنا أن الإسلام جاء بتقسيمات للنفقات العامة تتماشى وأهداف الدولة الإسلامية وما تقتضيه المصلحة العامة للمجتمع. فجانب كبير من النفقات كان ينفق على جهات محددة بالقرآن والسنة النبوية، وبحسب حاجة الدولة وما تمر به من ظروف مالية ـ اقتصادية، فكانت هنالك النفقات ذات الأغراض العسكرية، والإصلاحية، والعامة، والإعمارية، أي بحسب مصالح الجماعة. فمثلاً تقسيم بعض النفقات جاء تحت باب «في سبيل الله» وهي تلك الموجهة للنفع العام والمصلحة العامة تشبه النفقات الإجتماعية حسب التقسيم الحديث .

وإن إحترام ضابط الاقتصاد في النفقات وعدم تبذيرها وإسرافها يؤكد على أهمية وضرورة النفقات وكيفية صرفها بقدر يتناسب وأوجه الحاجة والنشاط في البلد .

ثالثاً : خصوصية النظام المالي الإسلامي

لقد انفرد النظام المالي الإسلامي بفرائض مالية، تحمل عدة أهداف منها ما هو «دنيوي» مساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والإجتماعية وبناء الدولة الإسلامية (١)، وفيها ما هو (أخروي) يؤديها الفرد ثواباً وإيماناً لتحقيق العبودية لله

---

(١) د. ابراهيم الطماوي : «الإقتصاد الإسلامي»، الجزء الأول، المرجع السابق، ص ٣٦٣ .

تعـالى. وعند عـدم أداء هذه الفرائض المالية فيكون أمام عقوبات (دنيوية) و(أخروية)، أي يكون الفـرد محاسب في الدنيـا والآخـرة لقـوله تعالى ﴿ فالذين آمنوا منكم وأنفقوا لهم أجـر كبير ﴾ (١)، ومن لم يؤد الفـريضـة فـيعاقب لقوله تعالى ﴿ وويل للمشركين الذين لا يأتون الزكـاة وهم بالآخرة هم كافرون ﴾ (٢) وقوله تعالى ﴿ والذين يكنزون الذهب والفضة ولا ينفقونها في سبيل الله فبشرهم بعذاب أليم ﴾ (٣) .

جميع هذه الآيات وغيرها تعطي وتعكس إهتمام الإسلام بالمال، لدرجة أن هذا المال قـدم على النفس والأولاد ﴿ المال والبنون زينة الحياة الدنيا ﴾ (٤) وما هو ضروري في الحـياة وذلك في أكثر من ست وسبعين آية قرآنية، وإن الأنسان مسؤول عما بين يديه من مال لا يضر به الغير بل أن ينتفع به المجتمع ككل. فالمال في الإسلام ليس غاية بل وسـيلة يستعين به الفرد المسلم وعلى المسؤول أن ينفق هذا المال ضمن ضوابط تخدم مجتمعه دون المساس بحدود الله .

كذلك من خصوصية الفراض المالية في الإسلام، أنها تستند على «مبدأ الاستخلاف» وأن المال لله تعـالى والفـرد مـسـتـخلف فـيه يستخدمه وينتفع به ضمن الحدود التي رسـمـها الإسلام. فالزكاة من الفرائض المالية وعلى الفرد المسلم أن يدفع ما عليه من مـبلغ مـالي انطلاقاً من استفادته وتمتعه بهذا المال فهذه الخصوصية أيضاً انفرد بها الإسلام .

كما انفـرد الإسـلام بخـصـوصـيـات أخـرى، حـيث أن أغلب فـرائضه الإيرادية والإنفـاقـيـة الهية تشتمل على الدقة والعظمة في نصابها وتوزيعها وهذا ما تفتقر إليه التشريعات المالية الوضعية الحديثة .

وأيضـاً من خـصـوصـيـة الفرائض المالية في الإسلام، أن فيها ما هو من الفرائض إجـبـاري، وفـيـهـا مـا هو تعبدي يتعلق بجهد وإيمان الفرد في الأداء سواء ما يتعلق بالزكاة أو بالإنفاق الأهلي .

---

(١) سورة الحديد، آية (٧) .
(٢) سورة هود، آية (١٩) .
(٣) سورة التوبة، آية (٣٤) .
(٤) سورة الكهف، آية (٤٦) .

وكـذلك فإن التشريع المالي الإســلامي جـاء بخصوصية في تقسيم وتبويب النفقات العامة كما لاحظنا عند تقسيمها إلى نفقات تخص بيت المال حكوميه وإلى نفقات أهلية، فـجميعها تحقق أهداف اقتصادية وإجتماعية بالإضافة إلى الهدف الديني الذي يشمل المجتمع الإسلامي ككل .

كما أخـذ التشريع المالي الإســلامي أيضــاً بالقرض لمساعدة الآخرين وللتخلص من الاســتـغـلال والربا والاكتناز لقوله تعالى ﴿ وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة وأقرضوا الله قـرضــاً حسناً ﴾، فالقرض جائز في الإسلام، على أن لا يكون مشروطاً أو حاملاً لنفع يعود على المقرض، لأن الرسول ﷺ قد نهى عن القرض الذي يجر نفعاً، ولأن المال لله تعـالى فـلا يجوز للمـقـرض أن يطلب لنفسه الفائدة أو النفع (الربا) مهما كان شكل القـرض ونوعـه لقوله تعالى ﴿ وآتوهم من مال الله الذي أتاكم ... ﴾ [1]، كما لا يجوز «للمستخلف» صاحب المال أن يفرض الشروط في القرض .

إن دقـة النظام المالي الإســلامي تتـجسد أيضاً في فرض الزكاة على الأموال المكتنزة ليس إلا دليل يؤكـد على محاربة الاكـتناز. ولن يحمل المقرض دفع الزكاة عما أقرضه من المال، بل على المقترض أن يدفع الزكاة مقابل انتفاعه بمبلغ القرض. واعتبر أن دفع الزكاة هي لفائدة الفقراء وليس إلى المقرض المكتنز، لأن المال أصلاً لله تعالى، ولا يجوز للمـقـرض المكتنز الحق في أخـذ أية فـائدة مـقـابل مـالاً لا يعود أصلاً له، كما أنه لا يستحق المقابل لعدم بذله أي جهد أو عملاً يستحق عليه هذا المقابل .

(١) سورة النور، آية (٣٣) .

المبحث الرابع

تعريف علم المالية العامة والتشريع المالي

لقد عرف التقليديون علم المالية العامة بأنه ذلك «العلم الذي يبحث في الوسائل التي تحصل بها الدولة الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة»(١) .

إن التعريف التقليدي للمالية العامة يؤكد على أن هدف تحصيل الإيرادات العامة هو لتغطية النفقات العامة. وبذلك لابد من التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة، كما أن هذا التعريف يبحث في الوسائل المستخدمة التي تساعد في حصول الدولة على الإيرادات، والمقصود بالوسائل هي : الضرائب، والرسوم، والقروض، والوسائل النقدية الأخرى(٢) .

عموماً إن هذا التعريف لعلم المالية غير ملائم في ضوء التطور الذي لحق علم المالية العامة، فلم يعد هدف المالية العامة هو مجرد الحصول على الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة، بل أن غرض المالية أكثر اتساعاً وشمولاً، والذي يهدف ايضاً الى تحقيق التوازن الاقتصادي والإجتماعي. وبناءً عليه فإن علم المالية أصبح هو «**العلم الذي يدرس الإيرادات العامة والنفقات العامة والموازنة العامة بكل وسائلها وتوجيهها واستخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية وإجتماعية وسياسية تتماشى وفلسفة الدولة**»(٣) .

إذن فإن الهدف من الحصول على الإيرادات العامة أصبح لتحقيق أهداف مالية الموازنة العامة في تغطية حاجات الدولة، وأن يعمل هذا العلم على اختيار ما هو أفضل من الإيرادات وما هو أحسن من النفقات لصرفها بشكل يتلائم والوضع الإقتصادي والإجتماعي للمجتمع .

أما التشريع المالي فيمكن تعريفه بأنه «مجموعة القوانين والأنظمة المالية التي تتبناها الدولة بهدف تنظيم وتطبيق الإنفاق والإيراد والموازنة بينهما» .

(1) M-Duverger, "Finances Publiques", op. set, P. 13.

(2) P-Lavigne, "Finances Publiques", Cours Dudroiy, 2Annee 1962, P.5.

(٣) انظر في مؤلفنا : «المالية والتشريع المالي»، الكتاب الأول .

يوضح هذا التعريف أن التشريع المالي يهدف إلى ترجمة الأفكار والآراء إلى قواعد قانونية وتطبيقها عن طريق الإدارة ومرافقها في شكل تعليمات ولوائح الغرض منها جباية إيرادات الدولة وتنظيم شؤون الصرف .

فإذا كان علم المالية العامة يهتم بالنظريات والأفكار التي تخص مفردات هذا العلم والمتمثلة بالنفقات والإيرادات، فإن التشريع المالي يترجم ويقنن هذه النظريات والأفكار في شكل قوانين .

لذلك لابد من دراسة الكثنين معاً، أي علم المالية والتشريع المالي اللذان يسعيان لهدف مشترك هو تحقيق الصالح العام وحماية مؤسسات الدولة ومصالحها المالية، كما وإن رجل القانون لا يمكن أن يصبح مالياً ما لم يدرس المالية العامة والتشريع المالي كوحدة متكاملة .

أولاً : علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى(١)

إن علاقة علم المالية العامة علاقة وثيقة بالكثير من العلوم، فله علاقة وثيقة بالقانون الذي يعتبر هذا الأخير الأداة التنظيمية الأساسية في تطبيق علم المالية وخاصة ما يسمى بالتشريعات المالية التي تتنباها الدولة في إدارة شؤونها المالية والمتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة والموازنة العامة للدولة، ومن أهم التشريعات المالية التشريع الضريبي الذي يهتم ويختص بتنظيم القواعد والأحكام المتعلقة بالضرائب، كالضريبة على الدخل، وعلى الجمارك وعلى المبيعات، وأن التشريع المالي هو فرع من فروع القانون العام وتربطه صلات واسعة بكل من القانون الإداري والدستوري الخاص .

فعلاقة التشريعات المالية بالقانون الدستوري (٢) تتجلى من خلال وجود الكثير من

---

(1) L-phitip, "Finances Publiques", 4ed Cujas, Paris, Aussi, P. 25-26.
P-M-Gaudement, "Precis Des Finances Publiques", Tome, L - ed mont, 1969, P. 14.
P-M-Gaudement, "Finances Publiques", ed mont, 1975, P. 15.

(2) L-Trotabas, "Finances Publiques", 1969, P. 3 - 5.

النصــوص الماليــة في الدســتــور، فـالكثير من مـفـردات المالية العامة محكومة بقواعد دســتــورية. فـمثلاً فرض *الضريبة وإلغاؤها لا يتم إلا* بنص دستوري، *كما* تنص على ذلك أغلبيــة الدســاتير في العــالم، ومنها الدستور الأردني، وكذلك أن العديد من أمور الصرف والإنفـاق لهيئات ومـؤســسات الدولة تخضـع لموافقات السلطة التشريعية كما يحددها الدســتور. إضافة إلى أن هناك مفردات أخرى للمالية العامة كالقروض مثلاً لا تتم الموافـقة عليها إلا بإذن من السلطة التشريعية كما ينص عليها الدستور. فضـلاً عن الكثير من الاخـتـصـاصــات الماليــة الممنوحــة للسلطتين التشريعــية والتنفيذية ينظمها الدســتور، سواء منها ما يتعلق بالضرائب التشريعية والتنفيذية ينظمها الدستور، سواء منها ما يتعلق بالضرائب أو إعداد الموازنة العامة، أو عقد القروض العامة ... الخ .

ويهتم القــانون الإداري بجـزء كـبير من الأمور المالية كتلك التي تتعلق بالمال العام والمال الخــاص والذي تملكه الدولة وكـيـفـيــة إدارته وتنظيـمــه واستهدامه، فالقانون الإداري يتـضــمن قواعد منظمة لمؤسسات الدولة وهيئاتها المسؤولة عن جباية الإيراد وعن صرف النفقات، مثل مديرية ضريبة الدخل ومديرية الجمارك العامة وغيرها .

كـذلك إجـراءات تقـدير وتحصيل إيرادات الدولة كالضرائب وغيرها تخضع لقواعد القــانون الإداري وللقــرارات الإدارية، فـفـعــاليــات ونشــاطات الكثير من دوائر الدولة وخــاصــة فـيما يتعلق بصرف النفقات تحكمه قواعد الموازنة العامة للدولة، حيث يجب على تلك الدوائر والمؤســسات أن لا تتجاوز سقف الإنفاق المحدد في الموازنة العامة وأن لا تقوم بنقل النفقات من قسم إلى قسم إلا وفق ضوابط مالية وإدارية .

وللقــانون الخــاص عــلاقة بالتشريع المالي، فإن فرض الضريبة وتحصيلها وتحديد الوعــاء الضريبي فـيـهــا له عــلاقة بالشركات والمشروعات التجارية والاقتصادية التي ينظمــهــا القــانون التــجاري، فمثلاً ما تحصل عليه الشركات من دخل وأرباح يخضـع للضريبة على الدخل .

إن للماليــة العامة والتشريع المالي علاقة بالاقتصـاد، وهي علاقة قديمة ووثيقة جداً فـعلاقة المالية العامة بالاقتصاد هي علاقة الجزء بالكل يؤثر ويتأثر كل منهما بالآخر، وذلك عن طريق اســتــخدام الإيرادات والنفقات العامة كأدوات مهمة للتأثير بالاقتصاد

وبالكماليات الاقتصادية والمالية، فالظاهرة المالية هي في حقيقتها ظاهرة اقتصادية، فالكثير من الأزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش يمكن للضرائب أو للنفقات أن يكون لهما دور مشهود ومؤثر في التخفيف من هذه الأزمات .

كذلك تشكل السياسية المالية والسياسة الاقتصادية معاً وحدة واحدة ولا يقوم بينهما تعارض، بل إن بينهم وحدة الهدف في تحقيق استقرار وتوازن اقتصادي شامل والتخلص من الأزمات الاقتصادية .

ونتيجة للإرتباط المتبادل والوثيق بين علم المالية العامة وعلم الاقتصاد فقد ازداد الاهتمام بدراسة الجوانب الاقتصادية للمالية العامة، كما توسع الاهتمام أيضاً بدراسة آثار مفردات المالية العامة من نفقات وإيرادات في الاقتصاد القومي للبلد .

كما وأن للمالية العامة علاقة ببقية العلوم الأخرى كعلم الإحصاء وعلم السياسة وعلم الإجتماع .

ثانياً : المالية العامة والمالية الخاصة

تخضع المالية العامة لقواعد وأسس تختلف عن المالية الخاصة بما يلي :

١ ـ من حيث الهدف : إن هدف المالية العامة هو تحقيق المصلحة العامة، وبالتالي فإن نشاطها وعملياتها تقع في دائرة المنفعة العامة، أي لإشباع الحاجات الجماعية الأساسية للمجتمع. بينما إن هدف المالية الخاصة ينحصر في تحقيق المصلحة الخاصة، أي أنها تسعى من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق الربح إلى أقصى ما يمكن. فالحافز لدى الأفراد والمشروعات الخاصة هو تحقيق فائدة وربح مادي خاص .

٢ ـ من حيث تحصيل الإيرادات : تتمتع الدولة بسلطة الإلزام والإكراه والأمر بتحصيل إيراداتها الضريبية وغيرها، حيث تعتمد على وسائل القسر والإجبار في الحصول على أموالها، بينما المالية الخاصة تفتقر إلى هذا العنصر إذ تحصل إيراداتها عن طريق الاختيار والتعاقد وبيع منتجاتها، إلا في حالات التي يتمتع نشاطها بالاحتكار القانونى فتفرض إرادتها على الأفراد المستهلكين .

٣ ـ من حيث المسؤولية والرقابة : فالمالية العامة تتمتع بمسؤولية ورقابة أوسع لكونها تتعلق بأموال عامة تخص الصالح العام لهذا يكون الالتزام فيها دقيق والتصرف بأموالها أدق، ففي حالة المخالفة عند التصرف بالمال العام فإن الموظف المخالف يتعرض لعقوبة جنائية ووظيفية، فهي عقوبة أشمل وأكبر مما هي عليه في المالية الخاصة التي لا تزيد عن عقوبة الإفلاس. أما على صعيد الرقابة فإن الأموال العامة تخضع لرقابة سابقة وآنية ولاحقة وغيرها من الرقابات المتعددة سواء من السلطة التنفيذية أو القضائية وحتى التشريعية، وتستند هذه الرقابة على عنصر السلطة، عكس المالية الخاصة التي تستند على عنصر التعاقد .

٤ ـ تتمتع الدولة بسلطات واسعة في زيادة إيراداتها المتأتية من عدة مصادر (الضرائب والرسوم والقروض والإصدار ...)، بينما تتقيد المالية الخاصة في إيراداتها المحددة من الأرباح، وترتبط عملية الإنفاق لدى الأفراد في ضوء ما يحصلون عليه من إيراد حيث تتحدد أوجه الإنفاق مما يبيعونه من منتجات ولا يستطيعون أن يتجاوزوا إيراداتهم .

٥ ـ تخضع المالية العامة عند قيامها بالإنفاق وجباية الإيراد لإجراءات وقواعد الموازنة العامة وللسلم الإداري والنظام العام كقاعدة سوية الموازنة وكقاعدة شمولية الموازنة وخصوصية النفقات والإيرادات، فمثلاً في المالية العامة تتحدد أوجه الإنفاق المختلفة ثم يتم تقدير الإيرادات اللازمة لتغطية ذلك الإنفاق، بينما في المالية الخاصة يتقيدون في نفقاتهم في ضوء ما يحصلون عليه من إيراد، أي أنهم يقومون بتقدير إيراداتهم من دخول وأرباح ثم يحددون بعد ذلك أوجه إنفاقها في حدود هذه الإيرادات، كذلك لا تخضع المالية الخاصة لنفس قواعد ومبادىء الموازنة العامة والنظام العام فيما يتعلق بجباية الإيرادات وصرف الإنفاق كما هو في المالية العامة .

نخلص مما تقدم، إلى أن هذه الخلافات بين المالية العامة والمالية الخاصة لا تعني الانفصال التام بينهما، بل أن كل منهما يشكل جزءاً هاماً من اقتصاد قومي ويؤثر بعضهما بالآخر، فالمالية العامة تؤثر في القطاع الخاص اقتصادياً ومالياً سواءً عن

طريق الإنفاق العام أو عن طريق الوسائل الإيرادية الأخرى كالضرائب والرسوم والقروض والإصدار ... الخ مما يعني أن العلاقة متبادلة، وخاصة أن الإيرادات والنفقات العامة تشكل ما يطلق عليه الدائرة المالية، وهي جزءاً من الدائرة الاقتصادية، التي يدخل فيها الاقتصاد الخاص والاقتصاد العام، أي المالية الخاصة والمالية العامة .

الفصل الأول

النفقـات العامـة

الفصل الأول
النفقات العامة

تمهيـــد

إن التـوسـع في مـهـام الدولة ووظائفها والمتمثلة في إشباع الحاجات العامة أدى إلى اتســاع في دائرة حجم الإنفاق العام وفي تعدد أنواع النفقات وآثارها .

والتطور الذي حـصل في دور الدولة من الدولة الحـارســة إلى الدولة المتـدخلة، إلى الدولة المنتـجـة، عكس اهتمام الماليين المتـزايد بدراســة موضوع النفقات العامة كأداة رئيسية لتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والإجتماعية والسياسية .

ولذلك سنقـسم دراســتنا في فـصل النفقات العامة إلى أربعة مباحث، أولها لتعريف النفـقات العامة، وفي المبحث الثانى سنتناول أشكال النفقات العامة. وفي المبحث الثالث نتناول التـقسيمات الأساسية للنفقات العامة، النظرية منها والعملية. أما المبحث الرابع فـسنخصصه لدراسة حجم الإنفاق العام. وفي المبحث الخامس سنبحث حدود الإنفاق العـام وذلك بدراسة ظاهرة ازدياد الإنفاق العام والأسباب لهذه الزيادة .

المبحث الأول

تعريف وأركان النفقات العامة

تعرف النفقة على أنها «مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد إشباع حاجات عامة» (١)، يظهر من هذا التعريف الأركان الثلاثة للنفقة :

أولاً ـ النفقة العامة مبلغ من النقود :

يتميز إنفاق الدولة في وقتنا الحاضر بأنه مبلغ نقدي، بعد أن كانت الدولة في الماضي تميل الى أداء بعض التزاماتها في صورة عينية، أي مقابلاً عينياً وذلك مقابل حصولها على البضائع والخدمات، أو تقدم للعاملين معها بعض المزايا العينية كمنحهم السكن والمأكل والملبس والخدمات الصحية .

ومع التطور استبعد الأسلوب العيني لعدم ملاءمته لمتطلبات العصر لاعتبارات عملية وفنية وإدارية وحسابية، فأصبح الإنفاق العام يتم في الغالب بشكل نقدي، وهذا لا يحول من لجوء الدولة إلى الحصول على بعض الخدمات والبضائع مجاناً أو عينياً وخاصة في حالات الضرورة .

ثانياً ـ صدور النفقة من شخص عام (جهة أو هيئة)

يشترط في اعتبار أن النفقة عامة، أن تصدر من شخص معنوي وإداري، والذي هو إحدى الهيئات العامة الإدارية التي تتمتع بشخصية إدارية وذمة مالية وتمتلك الصفة الآمرة والسيادية (٢) .

إن الفقه المالي طرح معيارين للتمييز بين النفقات العامة والنفقات الخاصة وهما، المعيار القانونى والإداري، والمعيار الوظيفي في تحديد الطبيعة القانونية للنفقة .

---

(1) L-Trotabas, "Finances Publiques", Dlloz, 1957, P. 241 ct.

(2) Duverger, "Finances Publiques", P.U.F., 1956, P. 4.

L-phitip, "Finances Publiques", Les Probiemes Generaux, Des.

أ ـ المعيار القانوني الإداري :

يعتمد أصحاب هذا المعيار في تحديد الطبيعة القانونية للنفقة على أساس صفة القائم بالإنفاق وعلى طبيعة الاختلافات بين نشاط الهيئات العامة والهيئات الخاصة. وتستهدف الأولى تحقيق المصلحة العامة والتي يقوم بها أشخاص القانون العام وهي الدولة والهيئات العامة القومية والمحلية والمؤسسات العامة، أي أن القائم بالإنفاق يمتلك السلطة الآمرة، بينما تستهدف الثانية (الأفراد والهيئات الخاصة من شركات وجمعيات) المصلحة الخاصة بالاعتماد على التعاقد فيما بينها أو مع الهيئات العامة .

إن هذا المعيار يستمد جذوره من الفكر المالي التقليدي الذي كان سائداً في ظل الدولة «الحارسة» ذات الوظائف المحدودة، ومع تطور الدولة وانتقالها الى الدولة المتدخلة والمنتجة امتد نشاط الدولة ليشمل أوجه متعددة اقتصادية واجتماعية، حيث بدأت الدولة تمارس نشاطاً شبيهاً بنشاط الأفراد في الأعمال الاقتصادية تحقيقاً للربح المالي[١] .

وأصبح المعيار القانوني ـ الإداري غير كاف للتمييز بين النفقات العامة والنفقات الخاصة وذلك لإنهيار الأساس الذي يقوم عليه اختلاف طبيعة نشاط الدولة عن نشاط الأفراد، خاصة وجود بعض الهيئات الخاصة والمختلطة التي بدأت تمارس أعمالاً يستهدف منها النفع العام معتمدة في جانب من نشاطها على ما تفوضه الدولة من سلطات. كل هذه الأسباب دفعت إلى اقتراح معيار ثانٍ وهو المعيار الوظيفي .

ب ـ المعيار الوظيفي[٢] :

يستند هذا المعيار على طبيعة الوظيفة التي تصدر النفقة عنها وليس على أساس صفة القائم بالإنفاق .

---

(1) Finances Le Publiquse Etter Budget, ed - Cujas - 1971, P. 73.

(2) Duverger, "Institution Financers", op. cet, P. 30.

وقد أطلق الأستاذ دفيرجيه على هذا المعيار إسم المعيار الإجتماعي الاقتصادي للنفقات .

وبناءً على ذلك تعتبر النفقة عامة إذا قامت بها الدولة بصفتها الآمرة والسيادية، أو قام بها الأشخاص الخاصة الذين تفوضهم الدولة صلاحية إستخدام السلطة الآمرة والسيادية، وفي حالة غياب السلطة الآمرة والمصلحة العامة فإن النفقات التي تقوم بها الدولة أو هيئاتها بما فيها شركات القطاع العام تعتبر نفقات خاصة .

يبدو أن هدف المعيار الوظيفي الذي يعتمد على الفكرة الاقتصادية والاجتماعية، هو استبعاد جزء كبير من نفقات الدولة وخاصة نفقات المشروعات الاقتصادية من عداد النفقات العامة من جهة، وإدخال بعض نفقات الهيئات الخاصة والمختلطة التي تنازلت الدولة لها عن بعض سلطاتها الآمرة ضمن إطار النفقات العامة من جهة أخرى .

وخلاصة القول، إذا كان المعيار القانونى جاء متماشياً مع مفهوم الدولة الحارسة في قصر النفقات العامة عن مصروفات الدولة، فإن المعيار الوظيفي توسع في إدخال واستبعاد بعض النفقات العامة بهدف اقتصادي وإجتماعي. وعليه فإن مفهوم النفقات العامة يجب أن يتسع ليشمل جميع النفقات التي تصدر عن الدولة سواء كانت هيئات ومرافق الدولة أو شركات القطاع العام والمختلط تحقيقاً للتنمية الاقتصادية وللوصول إلى التوازن الاقتصادي والاجتماعي المطلوب .

ج - تحقيق حاجة أو منفعة عامة :

الأصل أن غاية النفقات العامة هي لتحقيق نفع عام يستفيد منه مجموع المواطنين وإشباع حاجاتهم. وإذا كان مفهوم المنفعة العامة في الفكر التقليدي يتم من خلال قيام الدولة بوظائفها التقليدية المحددة (١)، فإن المفهوم الحديث للمالية قد وسع من مضمون المنفعة العامة ليضم النفقة المخصصة للأغراض الاقتصادية والإجتماعية .

لذلك فإن فكرة المنفعة العامة قد تغيرت فأصبح مفهومها متغير حسب طبيعة النظام السياسي الاقتصادي والإجتماعي لكل بلد، وأدى ذلك إلى وضع عدة معايير لقياس المنفعة العامة، أهمها مفهوم المنفعة القصوى، أي بتساوي التضحية الحدية

---

(1) Barrere, "Science Des Financers, et Legis Lation Financers", 1954, P. 13.

والمتمثلة بالضرائب والرسوم والتي يدفعها الأفراد في سبيل تمويل النفقات العامة مع النفقة الحدية لدخولهم المتبقية لاستخداماتها المختلفة .

ومهما يكن من أمر فإن فكرة المنفعة العامة لا يوجد لها معيار دقيق وشامل، لاختلاف مفهومها من دولة إلى دولة، ومن نظام سياسي واقتصادي واجتماعي إلى نظام آخر، ومن مرحلة وفترة زمنية إلى أخرى. لذلك فإن تقرير وتحديد مفهوم المنفعة العامة يرتبط بالنظام السياسي، وعليه فإن تقرير الكثير من الحاجات العامة يعتبر من الأمور السياسية أكثر منها من الأمور المالية[1] .

وتكفل معظم الدساتير أهمية تحديد المنفعة العامة وذلك من خلال السماح لنواب السلطة التشريعية بالتقدم بأسئلة واستجواب للوزراء لتحريك المسؤولية السياسية ضدهم في حالة إنفاقهم لأموال عامة بهدف تحقيق بعض المصالح الخاصة وليس المصالح العامة. وهناك أيضاً رقابات أخرى بالإضافة إلى الرقابة السياسية، كالرقابة الإدارية والقضائية وجميعها تهدف إلى تحقيق الأفضل لضمان سلامة الإنفاق العام بما يتفق والمنفعة العامة .

لذلك فإن تحديد النفقات العامة يتم على أساس معيار المنفعة العامة، فإذا كان الإنفاق هو لإشباع حاجة عامة فهو إنفاق عام، ويتوقف ذلك على فلسفة الدولة السياسية وعلى النظام الاقتصادي الذي يتبعه وعلى حجم تدخل الدولة في المجتمع ووظائفها .

---

(١) للتفصيل أكثر أنظر د. عبد المولى السيد : «المالية العامة» ١٩٧٦، ص ٦٢ ـ ٦٣ .

المبحث الثاني

أشكال النفقات العامة

تتخذ النفقات العامة بأحد أشكال الأربعة التالية :

١ ـ **الرواتب والأجور** : وهي مبالغ تدفعها الدولة للعاملين في أجهزتها على شكل رواتب مقابل حصولها على خدماتهم الحالية (الآنية) والسابقة (المتقاعدين) .

٢ ـ **أثمان مشتريات الدولة** : وهي مبالغ تدفعها الدولة لشراء البضائع (من الآلات والأدوات والخدمات) التي تحتاجها الدولة ومرافقها العامة .

٣ ـ **الإعانات والمساعدات** : وهي نفقات تصرفها الدولة وتمنحها لهيئات عامة أو خاصة دون الحصول على مقابل، والهدف من تقديمها تعضيد ودعم الصناعات الوطنية وبأهداف اقتصادية ... وتدفع بشكل دفعات نقدية أو عينية .

٤ ـ **تسديد الدين العام وفوائده** : ويتمثل بما تستدينه الدولة من أموال لتمويل مشاريعها أو موازناتها العامة، وهذه الديون قد تكون داخلية أو خارجية كالقروض المحلية والدولية، فيترتب من جراء ذلك أعباء مالية على الدولة (الموازنة العامة) لابد من تسديدها عند حلول ميعاد الوفاء بها ودفع فوائد عن المبلغ المقترض، لذلك تخصص الدولة جزءاً من نفقاتها السنوية لتسديد الدين العام وفوائده المستحقة، فتُنشأ الدولة نتيجة لذلك ما يسمى بصندوق تسديد أصل الدين وفوائده .

المبحث الثالث

تقسيمات النفقات العامة

يراد بتقسيم النفقات العامة تقسيمها إلى عدة أقسام متميزة يضم كل منها تنوعاً واضحاً للنفقات العامة، ومتميزاً مما يتيح للباحث الاقتصادي والمالي والمهتم بدراسة المالية العامة، سهولة تحليلها وفقاً لأسس علمية تمكنه من تتبع آثار النفقات العامة. وهذا ما سندرسه في هذا المبحث، وهي التقسيمات العلمية والتقسيمات الوضعية في مطلبين .

المطلب الأول

التقسيمات العلمية للنفقات العامة

إن التقسيم العلمي للنفقات العامة ضرورة ملحة لكل من يهتم بمالية الدولة وصولاً لمعرفة التفصيلات الجزئية(١) .

لقد قسم الفقهاء النفقات إلى عدة تقسيمات لتمييزها تميزاً واضحاً بعضها عن البعض الآخر. وان تقسيم النفقات يختلف باختلاف أغراضها وأنواعها، فتعددت أسس التقسيم العلمي على ضوء الاعتبارات الاقتصادية والسياسية والإدارية ... الخ. ونتيجة لهذا التقسيم العلمي فقد تبنت ميزانيات بعض الدول هذه التقسيمات بما يتناسب وتلك الاعتبارات الاقتصادية والعلمية والسياسية والإدارية وقد أطلق عليها «التقسيمات الوضعية»، وهي التي سنبحثها في المبحث القادم، وسوف نعرض التقسيمات العلمية وفق الترتيب التالي :

أولاً : تقسيم النفقات بحسب انتظامها ودوريتها .

ثانياً : تقسيم النفقات حسب أغراضها (التقسيم الوظيفي) .

ثالثاً : تقسيم النفقات بحسب نطاق سريانها .

---

(١) تفصيل أكثر في معرفة التقسيمات النظرية والعلمية للنفقات العامة من المراجع العربية، انظر مجموعة من المؤلفات للدكتور رفعت المحجوب «المالية العامة» كتاب النفقات العامة، وكذلك د. محمود رياض عطية ... إلخ .

رابعاً : تقسيم النفقات تبعاً لآثارها في الاقتصاد القومي .

أولاً ـ التقسيم بحسب انتظامها ودوريتها :

تقسم النفقات إلى نفقات دورية (عادية)، ونفقات غير دورية (غير عادية) وذلك بحسب انتظامها. فالنفقات العادية تتصف بالتكرار والدورية السنوية وتصرف سنوياً وبفترات منتظمة سواء كانت بأقل أو بأكثر من حجمها، حيث تتغير كميتها في كل ميزانية عن الميزانية السابقة أو اللاحقة (كمرتبات الموظفين ونفقات الصيانة والصحة والتعليم) وبالتالي فهي نفقات متكررة في كل ميزانية .

أما النفقات غير العادية (غير الدورية) فهي نفقات استثنائية (١) لا تتكرر بانتظام في ميزانية الدولة فتحدث على فترات متباعدة، وعرضية يصعب التنبؤ بحدوثها كالنفقات الحربية ونفقات الكوارث ... الخ .

إن هذا التقسيم قد يبدو صحيحاً في مظهره ولكنه في حقيقته محل نقد، لأنه يعتمد على التكرار السنوي للنفقة في الميزانية في الوقت الذي تكون فيه ميزانيات بعض الدولتزيد مدتها عن العام، كالنفقات الاستثمارية التي تعتبر لازمة على الدوام ويتكرر ظهورها في كل ميزانيات والبرامج الاقتصادية. وغيرها على الخمس سنوات، فإن مثل هذه النفقات تتحول إلى نفقات عادية بموجب معيار التكرار والانتظام .

يضاف إلى ذلك أن بعض النفقات غير العادية تحولت إلى نفقات عادية ومتكررة، كالنفقات العسكرية التي تتكرر سنوياً بسبب التوتر الدولي مما يحمل اعتبارها نفقات متكررة بسبب ظهورها المستمر وسنوياً .

وأمام هذه الانتقادات وغيرها، وجد أن تقسيم النفقات بحسب انتظامها نسبي تحكمي، لا يتماشى مع تطور ميزانيات الدول وخاصة ظهور ميزانيات جديدة تتماشى والتطور المالي والاقتصادي كميزانيات الخطة الاستثمارية وميزانيات القطاع الاشتراكي أو الحكومي .

---

(1) H. Laufen Burger, "Traitee D, Economique et de Legislation Financers", Ed Sirey, 1948, PP. 16 - 62.

ومن النادر أن تلتزم الدول في الوقت الحاضر بهذا المعيار، لدور الدولة الجديد وتدخلها في المجالات الاقتصادية والإجتماعية، الذي أضعف كثيراً من هذا المعيار وكان لابد من الاستعاضة عنه بمعيار آخر يتماشى والظروف الاقتصادية والإجتماعية والمالية .

ثانياً ـ تقسيم النفقات حسب أغراضها :

ويسمى أيضاً بالتقسيم الوظيفي للنفقات العامة، أي تقسيم النفقة بحسب أغراضها وأهدافها تقسيمًا حديثاً نسبياً، فالتقسيم الوظيفي يظهر النفقات العامة حسب الوظائف والنشاطات المختلفة التي تقوم بها الدولة، فيتم تبويب النفقات في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من هذه الوظائف :

١ ـ **نفقات عامة اقتصادية**، وهي النفقات التي تهدف إلى تحقيق هدف اقتصادي كالإعانات والمنح والهبات الاقتصادية، وغيرها من النفقات لإشباع الخدمات اللازمة كالطاقة والنقل والتي تستهدف تزويد الاقتصاد بالبنية الأساسية .

٢ ـ **النفقات العامة الإجتماعية**، وهي نفقات توزع على شكل مبالغ مخصصة لبعض الطبقات والفئات الإجتماعية بما فيها خدمات الضمان الإجتماعي وأصحاب الدخول المحدودة، وخدمات الرفاهية الصحية والتعليمية ... الخ .

٣ ـ **النفقات الإدارية**، وهي تلك النفقات التي تهدف لتسير المرافق العامة من رواتب وأثمان مشتريات الدولة ومستلزماتها الإدارية والمبالغ المخصصة لإعداد وتدريب وتطوير الجهاز الإداري .

٤ ـ **النفقات العسكرية**، وهي النفقات المخصصة لإقامة وبناء مرافق الدفاع والجيش والتسليح، وتجهيز القوات المسلحة داخلياً وخارجياً .

٥ ـ **النفقات المالية**، كنفقات الدين العام وفوائده والأوراق المالية والسندات المالية الأخرى .

إن هذا التقسيم له أهمية ويساعد على التحليل المالي لنشاط الدولة وتحديد وظائفها المختلفة ويسهل مقارنتها مع ميزانيات الدول الأخرى ونفقاتها، إلا أن توزيع منفعته

بهذا الشكل يلاحظ عليه عدم تجانس وظيفة كل نفقة، كما يفتقر هذا التقسيم لوجود نفقات ليس طابع وظيفي محدد أو قد يكون لها طابع أكثر من وظيفة معينة مما يترتب عليه صعوبة توزيع منفعته ومعرفة وظيفتها .

ثالثاً ـ تقسيم النفقات بحسب نطاق سريانها :

يعتمد هذا التقسيم على نطاق سريانها إلى نفقات عامة مركزية وإلى نفقات عامة محلية. فالأولى هي النفقات الموجهة لصالح المجتمع ككل وتظهر في الموازنة العامة للدولة، كنفقات الأمن والدفاع والتعليم والصحة. في حين أن النفقات المحلية هي التي تكون موجهة لصالح سكان إقليم معين أو محافظة معينة داخل الدولة وتظهر في موازنة الإقليم بغض النظر عن المستفيد منها وعمن يتحمل عبئها مثل نفقات الكهرباء والهاتف والماء .

رابعاً ـ تقسيم النفقات بحسب آثارها في الإنتاج القومي :

يقوم هذا التقسيم على تقسيم النفقات إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية، ويقصد بالنفقة الحقيقية، هي تلك النفقة التي تؤدي إلى زيادة مباشرة في الإنتاج القومي، في حين أن النفقات التحويلية لا تؤدي إلى زيادة مباشرة في الإنتاج القومي سوى أنها تحول القوة الشرائية بين أفراد المجتمع .

وقد اعتمد بعض كتاب المالية العامة في التفرقة بين النفقات الحقيقية والتحويلية على ثلاثة معايير هي[1] :

أ ـ معيار المقابل المباشر :

وبحسب هذا المعيار، فتعتبر النفقة حقيقية إذا ما حصلت الدولة مقابل نفقاتها على خدمات أو أموال (كأن تحصل على الخدمات التعليمية والصحية، أو كأن تحصل على مستلزماتها الإدارية)، ولا يغير من طبيعة هذه النفقات إذا ما قامت بتوزيعها مجاناً على المواطنين .

---

(١) د. رفعت المحجوب : المالية العامة، ١٩٧٥. وانظر أيضاً د. عبد العال الصكبان : «مقدمة في علم المالية العامة»، بغداد ١٩٣٧، ص ١٠٥ .

وتكون النفقة تحويلية إذا تمت بدون مقابل لها، كأن تقوم الدولة بالإنفاق دون أن تحصل بمقابلها على بضائع أو خدمات، وإنما تهدف من ورائها إلى تحويل في القوة الشرائية لبعض الطبقات الضعيفة اقتصادياً كدعم الأسعار وخفض أثمان بعض البضائع، أو تعطى النفقة التحويلية لدعم بعض المشروعات والمنتجات المحلية وحمايتها من المنافسة الأجنبية وتشجيع المنتجات الوطنية .

ب ـ معيار الزيادة المباشرة في الإنتاج القومي :

ويقوم هذا المعيار على التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية من خلال الزيادة المباشرة في الإنتاج، فالنفقات الحقيقية هي التي تؤدي إلى زيادة مباشرة وإلى إيجاد انتاج جديد، وبالتالي إلى زيادة مباشرة في الدخل القومي، كنفقات الدفاع والتعليم والمواصلات. أما النفقات التحويلية فلا تؤدي بشكل مباشر الى هذه الزيادات، فهي نفقات كما ذكرنا تتم بدون مقابل مثل الإعانات الإجتماعية والاقتصادية والتي تدفع إلى بعض المنتجين لتخفيض أسعار البضائع التي ينتجونها .

ج ـ معيار القائم بالاستهلاك للموارد الاقتصادية وعوامل الإنتاج :

يستند هذا المعيار في التفرقة بين النفقات الحقيقية والتحويلية على من يقوم بالاستهلاك ويستفيد من الموارد. فالنفقات الحقيقية هي التي تنفقها الدولة بشكل مباشر، كأن تقوم الدولة باستهلاك الموارد وعوامل الإنتاج، حيث تستخدم الدولة وبصورة مباشرة المواد العينية وعناصر الإنتاج كالرواتب، فتدفع الدولة الأجور مقابل استهلاكها لخدمات الموظفين وهو ما يسمى (بالاستهلاك الحكومي) .

أما إذا كان الاستهلاك يتم عن طريق الأفراد مباشرة فالنفقة تحويلية، لأن المستفيد من الاستهلاك هو الفرد وليس الدولة، مثل إعانات البطالة والمرضى، حيث يتلقى المستفيد (الأفراد) التحويل نقداً أو عيناً، وفي كلتا الحالتين فإن الأفراد هم المستفيدون وهم الذين يستهلكون جزءاً من الموارد وليست الدولة .

وقد قسّم بعض الكتاب المالية النفقات التحويلية إلى ثلاثة أنواع وعلى الشكل التالي :

١ ـ **النفقات العامة التحويلية الإجتماعية** : وهي نفقات تقوم بها الدولة ويستفيد منها الأفراد وتتم بلا مقابل والهدف منها رفع مستوى المعيشة والحالة الاجتماعية للأفراد، كالإعانات والمرض والعجز ... الخ .

٢ ـ **النفقات التحويلية الاقتصادية** : وهي التي تمنح لبعض المشروعات الإنتاجية أو لفروعها، بهدف تخفيض كلفة انتاج البضاعة وتخفيض أثمان هذه البضائع، ودعم المشاريع الوطنية الاقتصادية .

٣ ـ **النفقات التحويلية المالية** : مثل نفقات فوائد الدين العام واستهلاكه .

المطلب الثاني

التقسيمات الوضعية للنفقات

يختلف التقسيم الوضعي من دولة إلى أخرى بحسب نظامها الاقتصادي والإداري والمالي والسياسي. فالدول تتبنى تقسيمات متباينة تتماشى والاعتبارات والظروف الخاصة بتلك الدول، لذلك يصعب الحديث عن تقسيم محدد وشامل، وعليه سنشير إلى بعض نماذج التقسيمات الوضعيه :

أولاً ـ التقسيم الإداري :

يقوم التقسيم الإداري على أساس الجهة الإدارية التي تقوم بالإنفاق، وعلى أساس الوظائف الرئيسة التي تقوم بها تلك الجهة (١) . فيتم تصنيف النفقة تبعاً للوحدات الإدارية العليا وبحسب عددها فتوزع النفقة على عدة أبواب، مقسمة على عدد من الوحدات والهيئات الإدارية، ومن ثم تقسم كل وحدة إدارية عليا إلى عدة وحدات إدارية أدنى بحسب الفصول، ثم إلى وحدات أصغر بحسب المواد، فهو تقسيم يتماشى والتقسيمات الإدارية لجهاز الدولة .

وبالرغم من الانتقادات الموجهة إلى التقسيم الإداري فإنه لا يزال يحتفظ بأهميته،

---

(1) Duverger, "Finances Publiques", op. set, p. 7.

وتحرص كل دولة على تصنيف نفقاتها طبقاً له نظراً لضرورته المتأتية في توزيع النفقة على أساس الوظائف الإدارية الرئيسة لكل دولة .

إلا أن بعض الدول لم تعتمد على التقسيم الإداري لوحده بل الحقت واضافت إليه تقسيمًا آخر يسمى بالتقسيم الوظيفي الذي يتم فيه تصنيف النفقة وفقاً للوظائف والخدمات التي تضطلع بها الدولة في مختلف المجالات. وعلى ضوء ذلك يتم تبويب النفقات في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة معينة من هذه الوظائف، فيمكن مثلاً تقسيم النفقات العامة على وظائف الدفاع والشؤون الخارجية والأمن الداخلي والتعليم والثقافة والصحة (أي تقسيم النفقات تبعاً للغرض والنشاط الذي تسعى إليه الدولة) .

وقد أخذت موازنة الولايات المتحدة الأمريكية بالتقسيم الوظيفي الإداري، حيث تضمن هذا التقسيم توزيع الوظائف التي يتم على أساسها الإنفاق أو حسب الغرض الذي تهدف إليه النفقه، وبذلك فإن النفقات قد قسمت ووزعت على أساس وظائف الدولة واغراضها :

١. الدفاع الوطني .
٢. الرفاهية والصحة والتعليم .
٣. الشؤون الدولية .
٤. الزراعة .
٥. المساعدات ... الخ

وبعد ان توزع النفقات على ضوء وظائف الدولة واغراضها كما جاء أعلاه، يستمر تقسيم الموازنة العامة بعد ذلك تبعاً للسلطات الإدارية التي تقوم بالإنفاق، وهي الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية .

وبهذا نلاحظ إن التقسيم الإداري - الوظيفي يهدف إلى إظهار حجم النشاط الحكومي متمثلاً في توزيع النفقة على التقسيم الإداري وعلى ضوء وظائف الدولة وان التقسيم الإداري والتقسيم الوظيفي والتقسيم الإداري كلاهما مكمل للآخر، وهذا لا يمنع إمكانية الاستعانة بهما معاً .

ثانياً ـ التقسيم الجاري :

بموجب التقسيم الجاري يتم تبويب نفقات الدولة بحسب طبيعتها الاقتصادية والمالية، فتقسم النفقات إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية .

ويقصد بالنفقات الجارية، تلك النفقات التي تتكرر بصفة دورية وتهدف الى تسيير المرافق العامة بانتظام، كمرتبات وأجور الموظفين وسداد فوائد الدين العام والإعانات التحويلية ... الخ .

أما النفقات الرأسمالية، وهي تلك التي تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية لتنمية الثروة القومية كالقروض والسلف إلى الهيئات والمنشآت الوطنية والأجنبية وكالتحويلات حسب القطاعات الاقتصادية .

ثالثاً ـ التقسيم الاقتصادي ـ الوظيفي للنفقات العامة :

وبموجب هذا التقسيم تقسم أوجه الإنفاق أفقيا، حيث ينتهي كل عمود أفقي بمجموع يبين إجمالي الإنفاق لوظائف الدولة. وبالمقابل إن كل عمود رأسي يبين إجمالي الإنفاق الاقتصادي الذي قامت به الدولة ـ شكل (١) .

شكل (١)

التقسيم الإقتصادي للنفقات العامة

تقسيم إقتصادي / تقسيم وظيفي	النفقات الجارية	النفقات الرأسمالية
١. خدمات أساسية ٢. خدمات إجتماعية ٣. خدمات إقتصادية ٤. بنود النفقات الغير قابلة للتخصيص	نفقات لشراء البضائع والخدمات فوائد الدين العام والإعانات	إجمالي رأس المال الثابت وتحويلات رأسمالية وقروض

بعد أن قسمنا النفقات تقسيمًا وضعياً، لابد من الإشارة الى النظام المالي في المملكة

الأردنيـة الهاشـمـيـة، حيث يقوم على وجود عدد من الموازنات يمكن تبويبها إلى ثلاث مجموعات هي

١. الموازنة العامة للدولة بفرعيها الاستثماري والجاري .

٢. مـوازنـات الـشركـات العـامـة (القطاع المخـتلط) والتي تسـاهم الدولة بجـزء من رأسمالها وهي موازنات مستقلة .

٣. مـوازنـات الـنشـاط المسـتـقل، مـثل الموازنات الخـاصـة بالبنك المركـزي الأردنى والجمعية العلمية الملكية والموازنات الخاصة بالجامعات .

وتقـسم النفـقـات في الموازنة العامة للدولة إلى تقسيم يستند إلى التقسيم الإداري ـ النوعي ـ القطاعي. ويعـتـمـد تصنيف النفـقـات في الموازنة العامة إلى النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، وهذا ما تأخذ به الموازنة العامة في العراق .

فالنفقات الجارية مقسمة في الموازنة الأردنية إلى أربع مجموعات تمثل كل مجموعة الهدف العـام من الإنفـاق، وتحـتـوي كل مجموعة من هذه المجموعات على عدة مواد، وكل مادة تمثل غرض معين .

وهذه المجـمـوعـة يمكن حصرها في مجمـوعة الرواتب والأجور، ومجموعة النفقات التـشـغـيلية (بضائع وخدمات)، ومجموعة النفقات التحويلية (كالضمان الاجتماعي والبـعثات العلمية ...)، ومجموعة النفقات غير العادية كالأجهزة والآلات والمعدات .

وهذا يعني أن المُشرع الأردنى قـد أخـذ بالتـقسيم الوظيفي للنفقات العامة ودمجه مع التـقـسـيم الإداري، حـيث قسّـم النفقات العامة حسب الوحدات الإدارية الحكومية كأساس عام، ثم قسّم النفقة داخل الوحدة الإدارية بحسب وظيفة النفقة .

المبحث الرابع

حجم النفقات العامة والعوامل المؤثرة فيه

إن ازدياد حجم النفقات العامة يخضع لمجموعه من الاعتبارات والعوامل التي لها دور مهم في كمية الإنفاق وأنواع وهذا ما سنوضحه في النقاط التالية :

١ ـ دور الدولة :

ازداد حجم الإنفاق نتيجة توسع دور الدولة ووظائفها التدخلية في كافة المجالات، فحجم الإنفاق يختلف اتساعاً وضيقاً بإختلاف طبيعة النظام السياسي وما يهدف إليه من أغراض [١]، وباختلاف درجة النمو الاقتصادي والإجتماعي، وفيما إذا كانت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي والإجتماعي كما هو في الدولة المتدخلة. ويختلف أيضاً حجم الإنفاق في الدول المتقدمة اقتصادياً واجتماعياً وإدارياً عنه في الدول الأقل تقدماً .

لذلك فإن دور الدولة يعتبر عاملاً حيوياً في تحديد حجم الإنفاق العام وبالتالي في تحديد الأعباء «... فكلما اتسعت وظائف الدولة وتنوعت ازدادت النفقات العامة وتنوعت تبعاً لذلك»[٢] .

٢ ـ العوامل الاقتصادية (الوضع والنشاط الإقتصادي) :

يلعب الإنفاق العام دوراً مهمًا وأساسياً في إحداث التوازن الاقتصادي والتأثير على الوضع الاقتصادي، حيث أن العلاقة بين مستوى النفقات العامة والنشاط الاقتصادي هي علاقة طردية، فأي زيادة في نمو النشاط الاقتصادي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة، فكل منها يؤثر ويتأثر بالآخر .

ودور الإنفاق العام أصبح فعال في إحداث التوازن الاقتصادي وفي التأثير على حجم الطلب الكلي الفعلي، وبالتالي على مستوى الاقتصاد العام بأكمله. وبهذا فإن حجم

---

(1) P. M. Gaudement, "Precis Deo Finances Publiques", Tomel, 1969, P.p Guet Gs.

(٢) د. رفعت المحجوب : «المالية العامة ـ النفقات العامة»، الجزء الأول ١٩٧١، ص ٤٩ .

الإنفـاق يتحدد ويتأثر بالوضع الاقتصادي القائم آنذاك من رخاء أو كساد أو تضخم ... لأن سياسة الإنفاق تتجه وطبيعة المؤشر الذي يعكسه الوضع الاقتصادي .

إن مـعـرفـة مستوى النشاط الاقتصادي يتطلب منا معرفة مستوى الطلب الفعلي. حيث يتكون الطلب الفعلي من الطلب الحكومي والطلب الخاص على البضائع والخدمات بنوعـيه الاستهلاكي والاستثماري، وبما أن الطلب الحكومي يتأتى مما تقوم به الدولة من نفـقـات عامة، وعليه فإن النفقات العامة تعتبر أحد مكونات الطلب الفعلي بل جزءاً مـهمًا من الطلب الفـعلي، وهذا الأخير يلعب دوراً في تحـديد مـسـتوى ووضع النشاط الاقتصادي .

وعلى ضـوء ذلك بإمكان النفـقات العامة أن تؤثر بشكل ملموس في مستوى الطلب الفـعلي، ويظهـر ذلك في حالة (الركود) والتي تتمثل في انخفاض مستوى الطلب الفعلي قـياساً الى الوضع الاقتصادي، مما يتطلب من الحكومة أن تقوم برفع مستوى الطلب الفعلي وذلك عن طريق زيادة حجم النفقات العامة إلى المستوى الذي يؤدي ويهدف الى رفع الطلب الفعلي من جديد .

أمـا في حـالة (التضخم) حيث يكون هناك ارتفاع في مستوى الطلب الفعلي وارتفاع في الأسـعـار، مما يتطلب بذل جـهـود لتخفيض الطلب الفعلي وبالتالي تقليص النفقات الحكومـيـة إلى المسـتـوى الذي يتماشى وحـجم العـرض الكلي. ويتم ذلك عن طريق اسـتخدام سياسة مالية وبالذات سياسة انفاقية للتدخل في إحداث التوازن الاقتصادي المطلوب وإعادة الأمور إلى نصابها ومعالجة التضخم .

لاحظنا من خـلال هذا العرض الموجز أن التقلبات الاقتصادية عامل مؤثر في حجم الإنفـاق العـام سواء كان الإنفاق جاري أو اقتصادي أو اجتماعي، فجميع هذه الأنواع من النفقات لها حساسية للتأثر بالوضع الاقتصادي القائم .

٣ ـ حجم الإيرادات العامة :

يتـحدد حجم الإيرادات بالقدرة المالية للدولة، فإذا كانت هذه الأخيرة تتمتع بمقدرة في تدبير مـواردها من ضرائب ورسوم وشبه ضرائب ... فنكون أمام مقدرة مالية عالية

للدولة تستطيع تغطية جزء كبير من حجم الإنفاق العام .

والقـدرة الماليـة للدولة تتـوقف على جملة اعـتـبـارات منهـا : حجم الناتج القومي الصـافي، والمقـدرة الإنتـاجـيـة القـومية، ودور ونشـاط كل من القطاع الخاص والعام، ومستوى المعيشة للأفراد، وما تملكه الدولة من موارد طبيعية تؤثر جميعها على حجم الإيرادات الذي بدوره ينعكس على حجم الإنفاق العام .

وهناك عـلاقـة قـائمة ووثيقة بين مستوى النفقات العامة وحجم الإيرادات العامة، وتختلف هذه العـلاقـة من نظام اقـتـصـادي إلى نظام اقتصـادي آخر لتفاوت الدخول والثروات .

المبحث الخامس

حدود النفقات العامة

إن ظاهرة ازدياد الإنفاق العام وتوسع حجمها في ميزانيات الدول قد دفعت بالعديد من الكتّاب لمناقشة هذه الظاهرة ومعرفة الأسباب وراء ازدياد حجم النفقات العامة في ميزانيات الدولة .

لقد تزايد حجم الإنفاق في ميزانيات الكثير من الدول بعد الحرب العالمية الثانية فاستمرت دائرة الإنفاق في التوسع، وأدى ذلك إلى زيادة الأعباء المالية للأفراد (ضرائب، رسوم ...) لتغطية النفقات المتزايدة، إن ظاهرة ازدياد الإنفاق العام لها أسباب ظاهرية وأسباب حقيقية .

أولاً ـ الأسباب الظاهرية لازدياد الإنفاق العام :

المقصود بالأسباب الظاهرية لازدياد الانفاق تلك الأسباب التي تؤدي إلى زيادة رقم الإنفاق عددياً، دون أن يقابله زيادة حقيقية وفعلية في حجم الخدمات المقدمة أو تحسين مستواها[1] .

وبعبارة أخرى فإن الزيادة الظاهرية هي تلك الزيادة التي لا تقابلها زيادة مباشرة في متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة من خلال مشاريعها وأعمالها، فهي زيادة حسابية رقمية في الإنفاق وتتمثل بشكل واضح في انخفاض قيمة النقود وتغيير أساليب المحاسبة الحكومية واتساع إقليم أو مساحة الدولة .

أ ـ تدهور قيمة النقود (انخفاض العملة الوطنية) :

المقصود بتدهور قيمة النقود هو إنخفاض وحدة النقد، وهبوط قوتها الضرائية

---

(1) Duverger, op. set, p. 64.

Aussi "Instiution Financiers", op. cet, P. 92.

وانظر للتفصيل أكثر د. رفعت المحجوب : «المالية العامة ـ النفقات العامة»، ص ٧٢ .

وأيضاً د. محمود رياض عطية : «أسباب ازدياد النفقات العامة»، المصدر السابق، ص ١٥٢

للحصـــول على باعــة أو خدمة معينة. فعلى الدولة أو الأفراد أن يدفعوا وحدات نقدية أكـثـر للحـصول على المقابل. ويترتب على الانخفاض في العملة الوطنية أن تقوم الدولة بزيادة عـدد الوحـدات النقـدية لكي تحـصل على ما تريده من خدمات ومشتريات أو بشكل آخـر إن ارتفــاع أثمان مـشتريات الدولة ومرتبات الموظفين والعاملين ينجم عنه تزايد النفـقـات العـامـة للدولة دون أن تقـابله زيادة في نوع ومـسـتـوى الخـدمات الحكومية.

ب ـ تغيير أساليب المحاسبة الحكومية (تغيير في وضع الميزانيات والحسابات):

كـانت الدولة في الســابق تلجأ للسخرة في تنفيذ بعض الأشـغال العامة، فكانت هذه الأشـغـال لا تحُمل الميـزانية العامة أعباء تدرج فيها. أما الآن فإن تنفيذ هذه الأشغال يستوجب تخصيص اعتمادات وإدراج النفقات بشكل مفصل مما يعكس أن هناك تزايد في حـجم النفقات العامة وظهورها في الميزانيات كأرقام متضخمه وبالتالي وسع شكلياً من حجم النفقات .

إضــافـة إلى ذلك كـانت الميـزانيـة في الســابق تقوم على مبدأ الميزانية الصافية، فلا تسـجل النفـقــات في الميـزانية إلا صافي الحساب، أي استنزال حصيلة الإيرادات العامة من النفـقـات العــامة، وهذا يعني أن النفقات العامة لا تسجل إلا بعد استنزال حصيلة إيراداتها منها (فائض الإيرادات على النفقات) .

أمــا الآن فإن الميـزانيـات العامة تعد وتحضر طبقاً لمبدأ الناتج الاجمالي، الذي تدرج بمـوجـبـه كافة نفقات مرافق الدولة وإيراداتها دون إجراء أية مقاصة أو استنزال بين النفـقــات والإيرادات، وأدى ذلك ـ بطبيعة الحال ـ إلى تضـخم عددي أو رقمي في حجم النفقات العامة المعلنة بصورة ظاهرية وليس إلى زيادة حقيقية في حجم الإنفاق العام .

ج ـ ازدياد السكان واتساع مساحة الإقليم :

إن زيادة عـدد السكان وتوسع المســاحـة بضم بعض المناطق الجديدة للدولة عقب الحــروب ترتب عليـه زيادة ظاهرية في حـجم الإنفــاق العام، فهذه الزيادة في السكان

والتوسع في المساحات أعباء جديدة لا تعود بمنافع حقيقية على ساكن الإقليم الأصلي في تحسين مستوى الخدمات المقدمة إليه (كما حدث بانضمام ألمانيا الشرقية إلى ألمانيا الغربية وانضمام اليمن الجنوبي إلى اليمن الشمالي). فالتوسع كان لسد حاجة السكان الجدد من الخدمات والمنافع، وليس لتحسين مستواها. مما أدى إلى اعتبار زيادة حجم الإنفاق هي زيادة ظاهرية وليست فعلية، حيث لا تعود هذه الزيادة بالمنافع على الإقليم الأصلي للدولة وعلى السكان الأصليين، حيث ان متوسط نصيب الفرد الأصلي من النفقات العامة لم يتأثر من الخدمات الجديدة لكي نكون أمام زيادة حقيقية في النفقات .

ثانياً ـ الأسباب الحقيقية :

الأسباب الحقيقية هي تلك الأسباب التي تؤدي إلى زيادة المنفعة الفعلية التي تحصل عليها الدولة من حجم البضائع والخدمات من أجل تحقيق الدولة أهدافها وإلى زيادة كمية الخدمات والبضائع التي تؤدي بالتالي إلى ارتفاع متوسط نصيب الفرد في هذه الخدمات والبضائع .

فهناك عوامل وأسباب حقيقية لازدياد حجم الإنفاق العام، وهي أسباب سياسية، واقتصادية، واجتماعية، وإدارية، ومالية. وسنعرضها بإيجاز :

أ ـ الأسباب السياسية :

تبنت بعض الدول على الصعيد السياسي مسؤوليات ومهام واسعة داخلية وخارجية، منها ما يتعلق بانتشار المبادىء الديمقراطية (١)، ومنها ما يتعلق بازدياد نفقات التمثيل الخارجي دبلوماسياً وسياسياً والمشاركة الواسعة في المنظمات والمؤتمرات الدولية والإقليمية. كذلك كان لازدياد النفقات العسكرية دور مهم في توسع دائرة النفقات العامة سواء في وقت الحرب والسلم، وما يتطلبه ذلك من

(١) د. يونس أحمد البطريق : «المالية العامة»، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٦ .

ضرورة في تعـدد أسـاليب التـسلح والدفـاع العـسكري الخارجي والداخلي، فضلاً عما تـولـده الحـروب من آثار في ازدياد النفـقـات العـسكرية وذلك لتنظيم وبناء وتقـوية وإصلاح ما خلفته هذه الحروب من آثار .

ب ـ الأسباب الاقتصادية :

بدأت الدولة في التـوسـع بمشروعـاتها العامة الاقتصادية بكافة أشكالها وأدى ذلك إلى نمو الدخل القومي، وبالتالي زيادة موارد الدولة وإنتاجها. فكان أن توسعت دخول الأفـراد وتحـسنت مـسـتويات خدماتهم، وبالمقابل ادى ذلك إلى اتساع دائرة الضرائب والرسـوم بحـيث سـهل على الدولة من اقتطاع مبالغ ضريبية كبيرة، عملت على زيادة الإيرادات العـامـة للدولة. مما دفع هذا الأمـر الى ضرورة قـيام الدولة بإشباع حاجات المواطنين والتوسـع في نفقات الدولة .

من جـانب آخـر فإن زيادة الموارد الاقـتـصادية والمالية للدولة شجع الدولة بهدف القـيام بمهام ووظائف متعددة في الحياة الإقتصادية وللحفاظ على التوازن الاقتصادي ولتوجيه التنمية[١] .

كل هذه الأسـباب ساهمت إلى زيادة حجم الإنفاق العام ووسعت من دائرة الانفاق الاقـتـصادي. فقيام الدولة بتقديم الإعانات والمنح والمساعدات الاقتصادية في الأسواق الداخليـة والدوليـة وحرص الدولة على محاربة الكساد والبطالة والتضخم كلها أسباب رئيسية دفعت لازدياد النفقات العامة .

ج ـ الأسباب الاجتماعية :

تكمن الأسـبـاب الإجـتماعـيـة من خـلال ازدياد تدخل الدولة في المجال الاجتماعي وتحـسين مـستوى الفرد اجتماعيا وتعليمياً وصحياً وثقافياً، وتطور حاجات السكان وتمركـزهـم في المدن ونمـو الوعي الاجتماعي، وتأمين الأفراد ضد البطالة والشيخوخة

---

(١) د. رفعت المحجوب : «الطلب الفصلي مع دراسة خاصة بالبلاد الآخذة بالنمو»، ص ٧٤ .

والمرض، وتقديم الإعانات والخدمات الاجتماعية لتحسين مستوى الرفاهية بكل أشكالها، إن جميع هذه الأعباء الإجتماعية الجديدة، التي تقوم بها الدولة أدت إلى ازدياد حجم الإنفاق العام .

د ـ الأسباب الإدارية :

إن حجم الإدارة الحكومية قد توسع بشكل سريع وذلك، بزيادة عدد الوظائف وعدد الموظفين، وما صاحبها من ضرورة إيجاد تنظيم إداري جديد يتماشى والتطور الذي حصل في مهام ووظائف الدولة ... كل هذه الأسباب الإدارية أدت إلى زيادة حجم الإنفاق الحكومي أمام زيادة الأعباء الإدارية الجديدة للدولة الحديثة .

هـ ـ الأسباب المالية :

تتمثل الأسباب المالية في سهولة لجوء الدولة إلى القروض الداخلية والخارجية وذلك لسداد أي عجز في إيرادات الدولة. حيث أن الحصول على القروض قد دفع الدول واغراها الى زيادة نفقاتها العامة والتوسع في حجم الإنفاق. وان لهذه القروض آثار أدت إلى زيادة حجم الإنفاق حيث أن وضع فوائد القروض وتسديد قيمتها مستقبلاً كان لا يقل أهمية في اتساع دائرة الإنفاق العام .

كذلك فإن وجود الفائض في إيرادات الدولة وخاصة من الإيرادات غير المخصصة لقرض معين دفع الحكومات للتوسع في الإنفاق العام، وأدى هذا الوضع إلى إجبار الدول على عدم تخفيض نفقاتها العامة لما قد يؤدي من تذمر الأفراد في حالة تقليص الإنفاق الحكومي .

و ـ الأسباب العسكرية[1] :

تعتبر الأسباب العسكرية من الأسباب الأساسية لتزايد النفقات العامة في لاعصر

---

(1) Duverger, op. set, p. 7.

وانظر كذلك مؤلفنا المشار إليه سابقاً، ص ٦١ ـ ٦٢، وللمصادر التي أشرنا إليها .

الحـاضر. فبمجرد الإطلاع على موازنات الدولة يلاحظ أن أهم فقرات الإنفاق الحكومي هو الإنفـاق العـسكري، فالتطور المستمر في الأدوات العسكرية والمنشآت والتحصينات تتطلب تمويل مـالي ضـخم سواء في مرحلة السلم أو في مرحلة الحرب، بل إن إزالة آثار الحـرب ومـسـاعـدة المتضررين وإعـادة بناء تعمير ما دمرته الحرب تتطلب زيادة في الإنفاق .

فإلقـاء نظرة على مـوازنات الدول المتـحـاربة كـاف لأن يعطينا صورة حقيقية عن تزايد حـجم النفـقـات العـسكرية، فغالباً ما تقف النفقات العسكرية عند حد يزيد عن الحد السابق الذي كانت عليه قبل الحرب، إن لم تستمر في الزيادة .

الفصل الثاني

الإيرادات العامة

المبحث الأول

إيرادات ممتلكات الدولة

(الدومين العام والدومين الخاص)

تملك الدولة مجموعة من الأموال المختلفة وتسمى «**بالدومين**» والذي ينقسم بدوره إلى الدومين العام والدومين الخاص[1] .

ويقصد بالدومين العام ما تملكه الدولة من أموال مخصصة ومعدة للإستعمال والنفع العام، وهي الأموال التي لا يجوز بيعها أو إيجارها أو استئجارها أو تملكها بالتقادم والتصرف بها ... الخ، وتخضع لأحكام القانون العام، مثل الطرق العامة والجسور والحدائق والشواطىء والموانىء والأنهار ....، أي تلك الأموال التي ينتفع بها الأفراد دون مقابل، وهذا هو المعنى الواسع لها .

أما **الدومومين الخاص** (ممتلكات الدولة الخاصة)، وهي أيضاً أموال تملكها الدولة، ملكية خاصة، ولذلك يجوز التصرف بها من بيع وإيجار واستئجار وتخضع لأحكام القانون الخاص عند التصرف بها، وتسري عليه القواعد المتعلقة بالمعاملات والتقادم في القانون الخاص .

وتوسع العمل بهذا النوع من الأموال الخاصة على ضوء تدخل الدولة المتزايد في الميدان الاقتصادي والإجتماعي والمالي والتجاري، كالأراضي الزراعية وكحقول النفط ... وغيرها من المشاريع والمرافق التجارية والصناعية والمالية، وهذا هو المعنى الضيق لها .

انواع الدومين الخاص :

يأخذ الدومين الخاص عدة أشكال ويمكن عرضها بشكل موجز بما يلي :

---

(١) انظر لتفصيل أكثر مؤلفنا في : «المالية العامة»، الكتاب الأول، المصدر السابق، ص ٧٦ .

أولاً ـ الدومين العقاري (ممتلكات الدولة العقارية) :

يحتل الدومين العقاري أهمية تاريخية في العصور الوسطى والمتمثلة بالأراضي الزراعية والغابات، وبدأ هذا النوع يفقد أهميته على أثر زوال العهد الاقطاعي، وتوسع الدولة في بيع هذا النوع من الأراضي وترك أمر استغلالها للأفراد (١). كما قلت أهميته أيضاً نتيجة توسع الأنواع الأخرى التي بدأت تعطي إيرادات أفضل منه .

وبشكل عام يتكون الدومين العقاري من الأراضي الزراعية، والمناجم، والغابات، والمباني ... وساهم هذا النوع من الدومين مساهمة خاصة في إيرادات بعض الدول كالعراق (٢)، والمملكة الأردنية الهاشمية .

ثانياً ـ الدومين المالي :

يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم، والسندات وفوائد القروض، وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة. ويسمى البعض هذا الدومين «بمحفظة الدولة» أي ما تملكه من أوراق مالية ونقدية، وما تحققه من ارباح وفوائد (٣) .

لقد احتكرت الدولة هذا النوع من الدومين، خاصة ما يتعلق بالأعمال الخاصة للمصارف والبنوك كما هو في بعض الدول كفرنسا وسوريا والعراق بهدف السيطرة المطلقة على النقود وصناديق الإدخار .

وجهت لهذا النوع من الدومين عدة انتقادات، بسبب عدم استقرار موارده وأرباحه وبسبب تعرضه لتقلبات اقتصادية ومالية وتأثره بالأوضاع السياسية والاقتصادية العالمية والمحلية، مما تجعل موارده قلقة وغير ثابتة .

وبالرغم من هذه الانتقادات، فقد حقق هذا الدومين بعض الفوائد للدولة، حيث

---

(1) M. Duverger, op. cit, P.p 89 - 91.

(٢) للتفصيل أكثر انظر : د. حمت الفارس : المرجع السابق، ص ٧٩ .

(3) M. Duverger, op. cit, P.p 89 - 92.

لعبت الأخيرة دور المشرف على المشروعات المالية في اقتصادها الوطني والمسيطرة على بعض المشروعات المهمة، كما أن هذا الدومين حقق بعض الإيرادات للدولة .

ولنا ملاحظة على هذا النوع من الدومين، فمن المناسب إدخال نشاطاته المالية في مجال الدومين التجاري وليس ضمن باب الدومين المالي[1] .

ثالثاً ـ الدومين الصناعي والتجاري :

يشمل هذا النوع جميع النشاطات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة في هذه المجالات، حيث تمارس الدولة فيه نشاطاً شبيهاً بنشاط الأفراد العاديين والمشروعات الخاصة، بهدف تحقيق الربح أو تقديم خدمة للأفراد مقابل مبالغ غير احتكارية .

وقد تستهدف الدولة احتكار بعض أنواع من الصناعات، كصناعة الدخان، وكإحتكار الماء والكهرباء وغيرها من المشروعات الصناعية والتجارية، التي تحتاج لرؤوس أموال ضخمة، يعجز الأفراد عن توفيرها، أو كأن تقوم الدولة باحتكار إنتاج بعض البضائع الغذائية، بقصد بيعها بأثمان زهيدة أو إنتاج بعض البضائع كالشاي والقهوة ... إلخ .

عموماً إن احتكار الدولة لنفسها إنتاج أو بيع أو توزيع بضائع أو خدمات معينة بقصد استغلال هذه البضائع أما لتخفيض أسعارها أو لزيادة أثمانها، إن تدخل الدولة هنا هو لحماية الأفراد وتسهيل استهلاكهم خشية من الضرر الذي قد يلحق بهم إذا ما بعه فرد أو شركة خاصة .

وقد تقوم الدولة بإدارة الدومين التجاري والصناعي أما بشكل مباشر من قبلها أو عن طريق أحد مرافقها، أو أن تمنح امتياز أو ترخيص لأحدى الشركات الخاصة بأن تقوم ببيع البضائع أو الخدمات لأجل معين. وغالباً ما تشترك الدول في مثل هذا النوع كمساهم بنسبة معينة بقصد الإشراف والرقابة عن طريق ممثلها في مجلس الإدارة

---

(١) لتفصيل أكثر حول هذه النقطة، أنظر: د. أعاد القيسي، «المالية العامة»، المصدر السابق، ص ٨٠ .

ويسمى هذا النوع بالقطاع المختلط أو (المشاريع المختلطة) حيث تحقق هذه المشاريع الربح بالإضافة الى تحقيق المصلحة والمنفعة العامة[1] .

لقد انتشرت المشروعات الصناعية والتجارية العامة بشكل واسع بالرغم مما تثيره من صعوبات في الإدارة والربح وفي المقابل (الثمن) الذي تفرضه على البضاعة أو الخدمة .

ولا توجد قواعد موحدة لتحديد أثمان ما تنتجه هذه المشروعات من بضائع وخدمات حيث تختلف هذه القواعد بحسب غرض المشروع وبحسب نوعيته. فهنالك مشروعات عامة تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية كتوفير بعض الخدمات أو البضائع المتعلقة بالمواطنين، فغالباً ما تكون أثمان هذه البضائع والخدمات لا تتجاوز قيمة التكلفة الفعلية لإنتاجها، والهدف منها رفع وتحسين مستوى المواطن وإعانته لمواجهة أعباء المعيشة .

وهنالك مشروعات أخرى تهدف إلى أغراض اقتصادية ومالية يتوقف تحديد أثمانها على هدف المشروع في السوق، فإذا كان لدعم الإنتاج وتطويره دون تحقيق موارد مالية فإن الثمن يتحدد ضمن المساواة بين الإيرادات والنفقات أما إذا كان الهدف تحقيق أغراض مالية فإن الثمن يتحدد وفق السوق الاقتصادية أو قد يكون المشروع احتكاري وفي هذه الحالة يتحدد الثمن عند مستوى يزيد على مقدار التكلفة للإنتاج ... وهنالك عدة حالات وعدة أغراض لتحديد الأثمان العامة لهذه المشروعات لا مجال هنا للتوسع فيها .

وتشكل إيرادات الدومين الخاص أهمية في موازنة الدولة، وتزداد هذه الأهمية بحسب النظام الاقتصادي والسياسي لفلسفة الدولة فيما إذا كانت ترغب بالتوسع بهذا النوع من الإيرادات أو تقليصه .

---

(1) M. Duverger, op. cit, P.p 89 - 93.

المبحث الثاني

الرســـــوم

يحمل مـصطلح الرسم ثلاثة مـعاني مختلفة (١)، فـالرسم معنى مرادف للضريبة، وهو الرسم الذي يفـرض على بعض الأعمال أو البضائع كالرسوم الجمركية، ورسوم الإنتاج، والرسوم المحلية ... إلخ .

أمـا المعنى الثـاني، وهو الرسم التـقليـدي، والذي يفـرض على شكل مبلغ مقطوع مـقـابل مـا يقدمه مرفق عام، ويطلق على هذه الرسوم مصطلح «أجر لخدمة مقابلة»، كبعض الرسوم الإدارية .

والمعنى الثـالث للرســوم، والتي تســمى «بالرســوم شبه الضريبية»، وهي الرسوم التي تفـرض مـقـابل تقـديم خـدمـة أو منفعة خاصة للأفراد وتأخذ عدة أشكال كما سنوضحها لاحقاً .

نخلص من ذلك بأن للرسم عـدة مـعان، الأول هو المعنى المرادف للضريبة، والثانى يحمل الصـفـة التـقليـدية، والثـالث وهو المعنى الواسع والحـديث والذي يكون مقابل خدمة معينة. وهذا النوع هو محور بحثنا في هذا المبحث .

المطلب الأول

معنى الرسم ومفهومه

يعـرف «الرسم» بأنه مـبلغ من النقـود، يدفـعـه الشـخص جبراً إلى الدولة أو أحد مرافقها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق أو الهيئة العامة .

يتبين من هذا التعريف بأن خصائص الرسم ثلاث وهـي :

أولاً ـ الصفة النقدية :

مـقـابل الحـصـول على الخـدمة، يجب على طالبها أن يدفع مبلغ من النقود أما أن

(١) موريس ديفرجيه : المصدر السابق، ص ٩٥ .

يكون بنسبة مئوية معينة أو يكون مبلغ مقطوع وثابت .

ثانياً ـ الصفة الإجبارية :

أي أن على طالب الخدمة دفع المبلغ المستحق عليه مقابل حصوله على هذه الخدمة. وأن عنصر الإجبار في الرسم أما أن يكون أولاً ذات صفة قانونية وهو **الإجبار القانوني**، أي التزام الفرد بمقتضى القانون مضطراً لطلب الخدمة والحصول عليها وأداء الرسم المقرر عنها، ولا حرية له في عدم دفع الرسم بل يكون الإجبار القانونى إلى أقصى مداه عندما يكون الفرد مخاطباً بقاعدة قانونية آمرة تلزمه بالحصول على الخدمة الخاصة من جانب بعض الهيئات العامة. وغالباً ما يتم تثبيت هذا النوع من الرسوم بقانون وبموافقة السلطة التشريعية وبشكل يشبه الضريبة، بل تكون في مستوى موازي لها من حيث القوة القانونية كرسوم التعليم الإجباري، ورسوم استخراج هوية الأحوال المدنية، وتبليط الشوارع، والتطعيم الإجباري ... إلخ .

وإما أن يكون ثانياً فيه «**إجبار معنوي**»، والذي يلتزم فيه الفرد بدفع الرسم فقط في حالة إذا ما أراد وقرر الانتفاع بالخدمة، أي لا يلتزم الفرد بمقتضى القانون بطلب الخدمة. وإنما يكون مخير وبمحض رغبته في طلب الخدمة، ولكن متى ما قرر طلب الخدمة والانتفاع بها التزم وطبقاً للقانون بأداء الرسم المقرر عنها. ومثال ذلك ما يقدمه من خدمات كاتب العدل في إضفاء صفة رسمية على عقد البيع، أو سند الدين، ليتحول من سند عادي إلى سند رسمي، وكالتطعيم الاختياري وتسجيل الملكية العقارية في دوائر التسجيل العقاري (الطابو) ... إلخ .

وفي هذا المجال، يرى بعض الكتاب، أنه في حالة الإجبار المعنوي فإن الفرد لا يتمتع بحريته في طلب الخدمة أو تركها (١). فهناك من الخدمات ما هو ضروري للشخص

---

(١) يرى بعض الكتاب أن الصفحة الالزامية في الرسم واحدة وليست هناك الزام معنوي أو قانونى، بل أن الالزام واحد، خاصة في الدول ذات الأنظمة البرلمانية التي تتطلب موافقة السلطة التشريعية على الرسم. للتفصيل أكثر انظر : د. محمد عبدالله العربي : «أصول علم المالية العامة»، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ١٩٥٣، ص ٩٠ .

وكذلك : د. رفعت المحجوب، «الإيرادات العامة» ١٩٧٠، المصدر السابق، ص ٢٩٧ .

ويشـعـر بنوع من الاجـبار في أداء الرسم للحصول على الخدمة، وخير مثال على ذلك رسـوم التسـجـيل العـقـاري، فإذا لم يدفع الشخص الرسم عنها تعرض لمشاكل قد تنتـهي بضـياع حقه إذا لم يسجل العقار بإسمه، وعلى ضوء ذلك فإن عنصر الاجبار متوافر في كافة الخدمات لكن درجة هذا الاجبار تختلف من خدمة إلى أخرى .

ثالثاً ـ المقابل في الرسم :

ويتـمثل ذلك بأن يدفع الفرد الرسم مقابل ما يحصل عليه من خدمة تقدمها احدى الهيئات العـامة. فالنفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد يقترن بنفع عام. فمثلاً عندما يدفع الفـرد الرسـوم القضائية مقابل حصوله على خدمات مرفق القضاء فيتحقق هنا نفع خـاص لطالب الخـدمـة والمتـمـثل باستقرار الحقوق له عن طريق القضاء وكذلك بتـحـقـيق النفع العـام في توفير العـدالة لأفراد المجتمع. ويقال ذات الشيء عندما يدفع الفـرد رسـوم التـسـجـيل العـقاري للحفاظ على حقوقه في تثبيت الملكية العائدة له في سـجـلات التـسـجـيل العـقـاري فـهو نفع خاص بينما يتحقق النفع العام في ضمان واستقرار الملكية في المجتمع .

المطلب الثاني

أنواع الرسوم وتقديرها

تختلف أنواع الرسـوم في تشريع مـالي لدولة مـا عنه في دولة أخـرى. ويظهـر هذا لاخـتـلاف في الرسـوم بحـسب طبيعة الخدمة، وبحسب الجهة مانحة الخدمة، وبذلك نكون أمام عدة أنواع من الرسوم، ومن أهمها :

الرسوم القضائية والتوثيقية :

فـهي الرسـوم التي يدفعها الأفراد عند طلب خدمة من مرفق قضائي أو من كاتب عـدل فـعندمـا يقوم الفرد برفع دعوى قضائية للفصل فيها في محكمة بداءة عليه أن يدفع رسـوم في محاكم الأحـوال الشـخـصـيـة أو رسوم للطعن في الأحكام القضائية

والقـرارات والتي تدفع إمـا بشكل رسم مـقطوع أو قد تستوفى بنسبة مئوية من قيمة الدعـوى، أو قد يدفع الرسم لتوثيق العقد لدى كاتب العدل أو إثبات شـهادة أو تاريخ ولادة وعند ذلك تسـمى بالرسـوم العـدلية، أو كرسوم التنفيذ التي تستوفى من المدين والتي قد تكون نسبة مئوية من قيمة الدين أو بمبلغ مقطوع من قيمة المعاملة .

الرسوم الامتيازية :

وهي الرسـوم التي يتـحـملهـا الأفـراد عند الانتـفاع بشكل خاص بخدمات معينة يمـتـازون بها عن الغير كرسوم منح رخصة حمل السلاح أو رخصة قيادة سيارة أو رسوم الحصول على جواز سفر .

الرسوم الإدارية :

وهي الرسـوم المفروضة مقابل تقديم الخدمات الإدارية التي تقدمها بعض الهيئات والمرافق العـامة كرسوم البلدية ورسوم الصحة ورسوم البريد والبرق وغيرها ...[1] .

عـمـومـاً إن الرسم يخضع لاعتبارات متعددة تتعلق بعمل المرفق وأهميته وبطبيعة الخـدمـة التي يقـدمـهـا ويؤديها للأفراد، فالقاعدة العامة أن سعر الرسم يجب أن لا يتـجـاوز تكاليف الخـدمـة، أي بمعنى آخر يجب أن تتحدد قيمة الرسم عند مستوى تغطيـة نفقات وتكاليف هذه الخدمة. فلا بد من توازن بين أهمية وطبيعة الخدمة وبين سـعـر الرسم الذي يسري على الأفـراد كـافـة فيجب أن يخضع الرسم إلى نمط ثابت وعـام ومحدد ولا يترك أمـر تقـديره إلى مـشيئة الإدارة وتعسفها، أي يجب أن يصدر الرسم وفقاً لقانون .

وأيضـاً قـد يتـحدد الرسم لتحقيق هدف مالي تسعى إليه الدولة، كما هو الحال في الرسـوم التي يرجح فـيها كفة النفع الخاص، فتكون قيمة الرسوم في هذه الحالة قيمة تكاليف الخـدمـة. ويظهـر هذا النوع من الرسـوم في تقديم بعض الخدمات ذات النفع

(١) للتفصيل أكثر : راجع مؤلفنا في «المالية العامة» ، الكتاب الأول، المصدر السابق، ص ٨٤ ـ ٨٦ .

الخـاص للأفـراد، كـالرسـوم التي تفـرض على منح إجـازات لممارسة بيع المشروبات الكحولية، وغيرها من الرسوم التي يرجح فيها كفة النفع الخاصة على النفع العام .

وقـد يتم تقدير الرسم بناء على رغبة الدولة في تحقيق الصالح العام ورجحانة على كـفـة النفع الخاص، ويتمثل هذا النوع من الرسوم في الخدمات الضرورية والأساسية التي تقـدمـها بعض المرافق التي لا تستهدف منها تحقيق إيراد مالي للدولة، وغالباً ما نجـد أن الرسم في مـثل هذه الحـالة لا يمـثل إلا قـيـمة رمزية إذا ما قورن بتكاليف الخـدمـة الخـاصة التي يحصل عليها الفرد، ويظهر هذا النوع من الرسوم في خدمات الصحة والتعليم .

إن تقـدير الرسم يتـوقف على رغـبـة الدولة في اسـتخدامه كوسيلة للحصول على إيرادات مـاليـة، كـوسـيلة لتحقيق أهداف اجتماعية معينة كأن ترغب الدولة بتقليص اسـتـخـدام خـدمـة مـعينة أو الحد منها فترفع من رسومها عن المستفيدين من هذه الخـدمـات، ويظهر ذلك في رسوم المشروبات الكحولية المضرة بالصحة وغيرها. أما إذا أرادت تقـديم خدمات للمواطنين وتحقيق مصلحة عامة فتعمل الدولة إلى فرض رسـوم رمزية كما هو الحال في الخدمات الضرورية كالتعليم وغيرها .

المطلب الثالث

التكييف القانوني للرسم

الأصل أن فـرض الرسم يتم بمـقتضى قانون توافق عليه السلطة التشريعية وذلك لإضـفـاء صفة الإلزام والإجبار في الرسم، وبذلك فإن الرسم يتساوى مع الضريبة في العنصر الإلزامي عندمـا يفـرض قـواعد قانونية آمرة تجبر الفرد على دفع قيمة الرسم عندما يتقدم بطلبه إلى إحدى الهيئات الحكومية .

وفي حالات معينة قد لا يتطلب إصدار بعض الرسوم وفرضها إصدار قانون، وإنما يـكفي أن يصـدر قـانون يفـوض الوزير المخـتص كـوزير الماليـة أو للإدارة المعنيـة

صـلاحـية فرض الرسم. فتكون الإدارة في مثل هذه الحالة أقدر في تقدير قيمة الرسم وتنظيمه، وأعلم في تحديد قيمة الرسم المطلوب مقابل الخدمة الخاصة. وغالباً ما ينظم هـذا الـنوع من الرسـوم بلوائح أو قـرارات إدارية تفـوض الإدارات ذات العـلاقـة في إصـدار الرسم وتخول للقـيام بذلك من السلذة التشريعية، وهذا ما يحدث في الرسوم المسـتـعـجلة والآنيـة والتي تتطلب تعـديلات بين الحين والآخـر دون إشـغال السلطة التشريعـيـة. نستخلص من ذلك أن الرسم يمكن أن يصدر بقانون أو بناء على قانون، وإلا فإن فرضه يعتبر باطلاً من الناحية الدستورية .

المطلب الرابع

الفـرق بين الثمن العام والرسم، والرسم والضريبة

الفرق بين الثمن العام والرسم :

١ ـ الرسم إيراد عـام سـيـادي تحصل عليه الدولة من نشاطاتها مقابل تقديم خدمة خـاصـة مقترنة بالنفع العام. أما الثمن العام فهو إيراد عام (ليس سيادي) شبيه بإيرادات النشاط الخاص، كالإيرادات التجارية والصناعية .

٢ ـ تتـحـدد قـيـمـة الرسم بقـانون أو بقرار إداري وقيمته ثابتة وواحدة تسري على جميع المستفيدين. أما الثمن العام فتخضع عملية تحديده لمبادىء العرض والطلب في ظل المنافـسـة الكاملة، وبذلك فإن قـيـمـة الثـمن العام متغيرة بحسب قوانين السوق الاقتصادية .

٣ ـ يظهـر عنصر الاخـبـار في الرسم واضحاً لكونه يفرض بقانون أو بناء على قانون لذلك فـهـو ينظم بقـواعـد قانونية آمرة، بينما يفرض الثمن العام بمحض اختيار الطرفين (المشتري والبـائع) وذلك حـسب الانفـاق أو العـقـد أو التنافس ... إلخ. وبذلك فإن عنصر الاختيار واضح فيه لعدم استناده على قواعد قانونية آمرة .

الفرق بين الرسم والضريبة :

١ ـ الرسم مقابل خدمة أو منفعة خاصة يستفيد منها دافع الرسم مباشرة. بينما دفع الضريبة لا تكون مقابل منفعة خاصة يستفيد منها المكلف مباشرة .

٢ ـ الأصل أن الرسم يحمل صفة اختيارية وليست اجبارية في الدفع، بينما الضريبة تحمل دائمًا وفي جميع الحالات الصفة الإجبارية والإلزامية .

المبحث الثالث

القروض العامة

يعتبر القرض من الموارد المالية غير السيادية لتغطية نفقات الدولة، فهو من الموارد المهمة لموازنة الدولة وسنبحثه في أربعة نقاط، وكما يلي :

أولاً ـ تعريف القرض وخصائصه :

يعرف القرض بأنه «عقد دين مالي تستدينه الدولة أو أحدى هيئاتها العامة من الجمهور أو المصارف المحلية أو الدولية، مع الالتزام برد قيمته، ودفع فوائد عنه طيلة فترة القرض في التاريخ المحدد، وفقاً لشروط العقد» .

يتبين لنا من هذا التعريف أن للقرض عدة خصائص يمكن تحديدها بما يلي :

١ ـ القرض مبلغ من المال، قد يكون نقداً أو عيناً .

٢ ـ القرض يدفع للدولة أو إحدى هيئاتها العامة، أي أحد أشخاص القانون العام من سلطة مركزية أو سلطة لا مركزية كالبلديات والمؤسسات العامة التي لها استقلال مالي وإداري .

٣ ـ القرض يدفع بصورة اختيارية وليست إجبارية، فالأصل العام أن القرض يتم بين المقرض والمقترض على أساس الإرادة الحرة، وأن على المقترض أن يقوم بأداء قيمة القرض وفوائده إلى المقرض طيلة فترة مدة القرض، والاستثناء هو إصدار القروض الإجبارية عندما تمر الدولة بظروف مالية واقتصادية صعبة .

٤ ـ القرض يدفع مقابل الوفاء بقيمته، ودفع فوائد عنه خلال فترة أو مدة القرض .

٥ ـ القرض العام يتم بموجبه عقد، بين المقرض (الفرد أو أحد المؤسسات المالية المحلية أو الخارجية أو دولة أجنبية)، وبين المقترض والتي تكون الدولة أو أحد هيئاتها العامة. وهو من العقود الإدارية التي تكون أحد أطرافها من أشخاص القانون العام، وهذا العقد يحتاج إلى موافقة أو إذن السلطة التشريعية ويترك أمر تنظيمه فنياً للسلطة التنفيذية .

ثانياً ـ طبيعة القرض[1] :

إن القرض يحمل طبيعة قانونية وطبيعة إقتصادية :

أ ـ الطبيعة القانونية للقرض :

قبل كل شيء القرض هو عقد بين طرفين (المقرض والمقترض)، حيث يحق للمقرض قبول القرض أو رفضه، وتتعهد الدولة أو أحد مرافقها (المقترض) برد مبلغ القرض عند حلول ميعاده، كما على المقترض أن يدفع الفوائد السنوية المتفق عليها خلال مدة القرض. وبالمقابل يتعهد المقترض (الجمهور أو المصارف ...) بتقديم مبلغ القرض المكتتب به في الوقت المحدد، وفي حالة عدم التزام أحد الطرفين يصار الرجوع إلى شروط عقد القرض .

إن عقد القرض، هو من العقود الإدارية الذي يكون أحد أطرافه شخص من أشخاص القانون العام، ولكونه يتضمن شروط غير مألوفة في عقود القانون الخاص فهو عقد من عقود القانون العام .

وعليه وبما أن القرض عقد بين طرفين، لهذا فالأصل في القرض أنه اختياري ويتم بإرادة حرة لكلا الطرفين، فيحمل القرض في هذه الحالة الصفة الاختيارية. واستثناءاً يمكن أن يكون القرض ذات صفة إجبارية، ففي هذه الحالة يسمى بالقرض الإجباري والذي تلجأ إليه الدولة عندما تمر بظروف مالية واقتصادية صعبة. ولكن قد تقوم الدولة بتحويل القروض الاختيارية إلى قروض إجبارية، وذلك عندما يضعف المركز المالي بها وتضعف ثقة الجمهور بمالية الدولة، أو كحالة فشل الدولة بالحصول على القرض الاختياري عندما تدعوا الأفراد لشراء القروض والأكتتاب بها. إلا أن الاقبال عليها يكون ضعيف جداً .

وأيضاً قد تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية عندما ترغب في سحب جزء من الأوراق النقدية أو جزء من دخول الأفراد، وذلك بهدف معالجة ظاهرة التضخم أو بهدف توجيه النفقات الاستهلاكية للأفراد نحوها هو أفضل اقتصادياً كتشجيع

(1) P. M. Gaudement, "Finances Publliguse", Emprunt et Impot Ed. Mont, 1975, P. 10 - 17.

الاستثمار، والإدخار أو التخلص من ظاهرة كثرة السيولة النقدية أو غير ذلك، فتعمد الدولة إلى إصدار القرض الإجباري للتخلص من الظواهر المالية السلبية .

وتظهر في القرض أيضاً صفة المقابل والتي تتحدد بتسديد وأرجاع قيمة القرض وفوائده السنوية. وهذه الصفة هي من الصفات الأساسية في القرض والتي لا يمكن نكرانها وهي التي تميز القرض عن الضريبة أو الرسم ففي الضريبة أو الرسم غير ملزمة الدولة برد مبالغ هذه الفرائض. إلا أن هناك حالات استثنائية لا يمكن استرجاع قيمة القرض أي فقدان صفة المقابل، كحالة تحويل بعض القروض الإجبارية إلى قروض اختيارية، وكحالة عدم دفع قيمة القرض أو تسديده بأقل من قيمته المتفق عليها وذلك عندما تمر الدولة بأزمات مالية .

ب ـ الطبيعة الاقتصادية للقرض :

لا ينصح الفكر المالي التقليدي باللجوء إلى القرض إلا في حالة الضرورة القصوى، كحالة معالجة الأزمات الاقتصادية والمالية التي تمر بها الدولة أو بهدف زيادة النشاط الإقتصادي .

ولذلك يرى البعض من كتاب الفكر المالي التقليدي. إذا ما أريد استخدام القرض فيجب أن يكون بحذر شديد وفي أضيق الحدود لما قد يسببه من آثار سيئة على الاقتصاد، ويعتقدون أن دور القرض ليس إلا عبارة عن نقل العبء من ممولي الجيل الحاضر إلى ممولي جيل المستقبل، أي بعبارة أخرى أن القرض أشبه بالضريبة المؤجلة يتحملها جيل المستقبل الذي سيقوم بدفع فوائد القرض وقيمته من حصيلة الضرائب مستقبلاً. فالجيل الحاضر يستفيد من قيمة القروض والتي تشكل موارد جاهزة تنفقها الدولة على هذا الجيل في الوقت الحاضر، واعفائهم أيضاً من الضرائب الآنية على أمل أن من سيتحمل عبء هذا القرض مستقبلاً هو الجيل القادم .

فالقرض يعفي الجيل الحاضر من عبء النفقات العامة التي تمول عادة بالضرائب، وفي ذات الوقت فإن الجيل الحاضر سيستفيد أيضاً مما تعطيه هذه النفقات من فوائد دون أن يتحمل دفع الضرائب بل أن عبء الضرائب، سيقع على الجيل القادم .

ومهما يكن فإن المالية الحديثة استخدمت القرض كمورد تمويلي حقيقي لتحسين مستوى النشاط الإقتصادي للأسباب التالية :

١ ـ القرض وسيلة لتعجيل التنمية الإقتصادية إذا ما أحسن استخدامه .

٢ ـ القرض وسيلة لتوجيه الأموال المعطلة والمكتنزة والبعيدة عن النشاط الإقتصادي.

٣ ـ القرض يشكل اقتطاعاً لجزء من الدخل القومي والقوة الشرائية وتحويلها من دخول المكلفين (الممولين) إلى أصحاب سندات القرض (المقترضين) .

٤ ـ يساعد القرض على امتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد والضغط على الطلب الكلي ومحاربة التضخم .

٥ ـ يساهم القرض في القضاء على البطالة ورفع مستوى الدخول لدى الطبقات ذات الدخل المحدود إذا ما أحسن استخدامها[1] .

ويرى بعض كتّاب المالية الحديثة، أن اللجوء للقرض ضرورة في بعض اقتصاديات الدولة، كحالة توجيه استهلاكات الأفراد وأموالهم المعطلة لمواجهة النفقات الاستثمارية والاستثنائية، ويرون أن اللجوء إلى القرض أفضل من استخدام ضرائب جديدة ذات أسعار مرتفعة أو زيادة الأسعار الضريبية القديمة .

كما يضيفون أن القرض الخارجي يساعد على زيادة الثروة القومية وإدخال رؤوس أموال جديدة، وأنه وسيلة للحصول على العملات الأجنبية وتحويل المشاريع الوطنية الاقتصادية والإجتماعية .

فالقرض حسب رأي الكثير من كتاب المالية الحديثة أسلوب اقتصادي تمويلي، ولكن يجب عدم المبالغة في اللجوء إليه، لما قد يولده من آثار سيئة اقتصادية أو مالية ضارة إذا ما أسيء استخدامه، بل قد يسمح للدولة المقرضة بالتدخل في شؤون الدولة المقترضة سياسياً واقتصادياً .

---

(١) للتفصيل أكثر أنظر : د. أعاد علي حمود «المالية والتشريع الضريبي»، الكتاب الأول ١٩٨٧، بغداد، ص ٩٠ وما بعدها .

ثالثاً ـ أنواع القروض العامة :

تتنوع القـروض بحـسب الجهة المقرضة، وتبعاً للمدة ووفقاً للأساس الذي تستند عليـه. ولهذا فـهنالك قـروض داخليـة وخارجية، وقروض طويلة وقصيرة، وقروض اختيارية وإجبارية .

أ ـ القروض الداخلية والقروض الخارجية :

يقـصـد بالقـروض الداخلية تلك التي تحصل عليها الدولة من مواطنيها الطبيعيين والاعـتـبـاريين وداخل حدود أراضيها. وتلجأ الدولة إلى هذا النوع من القروض عندما تشـعر الدولة بضائقة مالية في اقتصادها الوطني، أو عندما يوجد فائض من المدخرات الوطنيـة وترى أنه من الواجب توجـيـهها نحو الاستثمار والإدخار ... فتصدر الدولة مـثل هذه القـروض لإغـراء المقـرضـين بالمزايا والفوائد المالية وتشجيعهم على الاكتتاب بهذا النوع من القروض .

أمـا القـروض الخارجية، فهي التي تحصل عليها الدولة من مؤسسات أو منظمات مـالية أجنبية أو من حكومات ودول لها القدرة في منح الدولة المقترضة مبالغ من المال أو أمـوال عـينيـة مـقابل أن تقوم الدولة المقترضة بسداد قيمة القرض وفوائده ضمن الفترة الزمنيـة المحـددة. وتلجأ الدولة المقترضـة لمثل هذا النوع من القـروض عندمـا تعـانى من عـجز في ميزان المدفوعات أو لدعم نقدها الوطني، أو للحصول على بضائع إنتاجية أو إستهلاكية للاقتصاد المحلي .

إن للقـروض الخارجية محاذير متعددة، منها تحميل الاقتصاد الوطني أعباء نقدية وعـينيـة، كما أنها تجـعل الدولة المقترضـة في حالة تبعية إقتصادية وسياسية للدولة المقرضة ... إلخ .

ب ـ القروض الطويلة والمتوسطة والقصيرة :

فـالقـروض الطويلة هي التي تزيد مـدتها عن عشر سنوات، والمتوسطة لا تتجاوز مـدتها عشر سنوات ولا تقل عن سنة، بينما القصيرة تتراوح مدتها بين الشهر والسنة

كالقروض التي تصدرها الدولة «سندات الخزانة» والتي تكون لمواجهة عجز موسمي في موازنة الدولة وتقوم الخزانة العامة بإصدارها، وتقدمها إلى البنك المركزي .

ج ـ القروض الاختيارية والقروض الإجبارية :

يقصد بالقروض الاختيارية تلك التي تتم بإدارة الطرفين وبكل حرية لاختيارهما لشروط القرض، ويتم الاكتتاب بدافع ذاتي وبعيد عن الإكراه والإجبار، كالقروض الوطنية في التنمية الإقتصادية المحلية، وكالقروض الخارجية التجارية والاقتصادية بين الدول والمؤسسات والمصارف الدولية الأجنبية .

أما القروض الإجبارية التي تفرضها الدولة على مواطنيها بصورة إجبارية، تظهر عندما تكون الدولة في وضع مالي أو إقتصادي سيء وتمر البلاد بظروف صعبة، أو قد تكون الدولة في حاجة إلى الأموال الأجنبية لتغطية عجزها المالي أو ميزان مدفوعاته، فتلجأ الى القروض الإجبارية وتستلف الدولة من البنوك العالمية أو من بعض الدول التي تهدف من وراء إعطاءها القرض تحقيق أهداف سياسية واقتصادية .

رابعاً ـ تقنية القرض (التنظيم الفني للقرض) :

يمر القرض بعدة إجراءات يتم بموجبها اصداره وتسمى هذه الإجراءات بتقنية القرض أو الآلية وهي :

أ ـ مرحلة الإكتتاب :

والتي يحدد فيها مقدار أو قيمة القرض، ومعدل الفائدة ومدة القرض والمزايا والمكافآت ... لتشجيع الجمهور على الاكتتاب .

الأصل أن يحدد مبلغ القرض بشكل مسبق، ولكن في بعض الحالات قد لا تعلن الدولة عن مبلغ القرض وذلك خشية من تزعزع ثقة الجمهور بقدرة الدولة المالية. أو قد تعلن الدولة عن تحديد معدل الفائدة الأسمي والحقيقي بهدف تشجيع الجمهور للاكتتاب بمعدل الفائدة الاسمي وهو المعدل المنصوص عليه في سند القرض، أما المعدل الحقيقي فهو الفائدة مقدرة بنسبة رأس المال المدفوع فعلاً .

إن عملية الاكتتاب بالقرض يمكن تحديدها في ثلاث طرق فنية مختلفة :

١ ـ إما أن تتم عملية الاكتتاب على شكل سندات أسمية يذكر فيها اسم المكتتب ويقيد اسمه في سجل خاص تدون فيه كافة المعلومات الخاصة والمدرجة بالسند، ولا تنتقل ملكية هذا السند إلا بتغيير المعلومات والبيانات المدرجة في السجل الخاص، وتعطى فائدة السند الأسمي لصاحب السند نفسه أو من يمثله قانوناً .

٢ ـ أو أن يتم الاكتتاب في القرض على شكل سندات لحاملها، فلا يدرج فيها اسم المكتتب ولا تقيد في سجل خاص، ويعتبر حامل السند هو المالك الحقيقي، فيحق له أن يتسلم فائدتها وقيمتها .

٣ ـ أو أن يتم الاكتتاب في القرض على شكل سندات مختلطة وهي وسط بين النوعين السابقين، فتكون اسمية بالنسبة للمبلغ المكتتب فيه، وتكون لحاملها بالنسبة الى تحصيل الفوائد، حيث يلحق بهذا النوع من السندات قسائم خاصة بالفائدة .

ومن شروط الاكتتاب تحديد مكان وزمان بيع السندات، والتي يتم بيعها أما عن طريق المصارف، كأن تتفق الدولة مع مصرف معين لشراء السندات لنفسه ثم يتولى بيعها للجمهور ويتقاضى مقابل ذلك عمولة والتي هي عبارة عن (مقدار الفرق بين السعر الذي دفعه المصرف للدولة ثمن للسند، والسعر الذي باعه الجمهور)، وعملية بيع السندات عن طريق المصارف تتم إما بالمزايدة أو المناقصة .

كما تستطيع الدولة أن تبيع سنداتها مباشرة في سوق الأوراق المالية دون اللجوء إلى المصارف فتتولى بنفسها بيع السندات في السوق المالية (البورصات) كما تفعل الشركات والأفراد في بيع اسهمهم وسنداتهم .

أو قد تقوم الدولة بطرح سندات القرض على الجمهور مباشرة وذلك بالإعلان عن القرض والاكتتاب مع الراغبين دون وساطة .

جرت العادة عند الاكتتاب في سندات القرض منح بعض المزايا، كإعطاء فائدة سنوية مقابل مبلغ القرض أو إعطاء مزايا مادية ومالية كوضع بعض موارد الدولة تحت تصرف القرض لتسديد قيمته وفوائده، أو منح جوائز عند إجراء عملية السحب السنوي للقرض، أو إعطاء ضمانات شخصية عندما تطلب الدولة المقرضة ضمانات

وكفالات دولية من الدولة المقترضة. أو إعطاء ضمانات نقدية خاصة في القروض الخارجية (كأن تتعهد الدولة المقترضة بالتسديد بالنقد الأجنبي أو الذهب). ومن المزايا الأخرى اعفاء سنداتهم وفوائدها من الضرائب أو إصدار السند بأقل من سعر التداول أو بيعه بقيمة تقل عن قيمته الأسمية أو إضافة مبلغ على قيمة السند الأسمي ... إلخ .

ب ـ مرحلة تنفيذ الالتزام :

والتي يجب فيها على المقترض (الدولة) دفع مبلغ الفائدة السنوية في مواعيدها لحملة السندات. وفي حالة عدم تنفيذ الالتزام فعليها أن تخبر الجمهور بين قبول السعر الجديد للفائدة التي تريد أن تخفضها أو أن تقوم برد مبلغ القرض إذا ما كانت حالة التبديل اختيارية. ولكن تستطيع الدولة في بعض الحالات الاستثنائية أن تجبر المكتتبين على تبديل القرض وسعر الفائدة دون موافقة المقرضين والرجوع إليهم، أي بمعنى آخر نكون أمام إنكار جزئي للدين العام .

وتلجأ الدولة إلى هذه الحالة عندما تقرر بإرادتها المنفردة خفض سعر الفائدة بموجب قانون تصدره بذلك، فيتحول القرض من اختياري إلى إجباري، ويؤثر هذا على السمعة المالية للدولة ويضعف مركزها الاقتصادي، ويحدث ذلك عندما تمر الدولة بظروف اقتصادية ومالية صعبة .

يبقى أمامنا نقطة أخرى لها علاقة بإنقضاء القرض وتخفيف عبئه ويتم هذا بأحد الطرق التالية : إما بتسديد قيمة القرض عند حلول ميعاد الدفع وهي الطريقة الطبيعية لانقضاء القرض والتي تتم، إما بدفع الاقساط السنوية ودفع قيمة القرض، أو عن طريق القرعة التي تجري بين السندات الواجب تسديدها فتسدد قيمة القرض الذي تقع عليه القرعة، أو قد تتم بشراء سندات القرض من الأسواق المالية، أو بإنكار القرض وعدم دفع قيمته وتلجأ الدولة إلى إنكار القرض عند تغيير النظام السياسي في الدولة المقترضة للتخلص من المضايقات والأعباء المالية للقروض الخارجية[1] .

---

(١) د. رفعت المحجوب : «الإيرادات العامة»، المصدر السابق، ص ٣٢٥ .

المبحث الرابع

الإصدار الجديد

تلجأ الدولة إلى الإصدار الجديد عندما تمر بظروف اقتصادية تتطلب اصدار جديد للنقود، أما بسبب قلة الحصيلة الايرادية من ضرائب ورسوم وقروض، أو بسبب تغطية نفقات بعض المشروعات، أو التخفيف من بعض الديون أو لأغراض أخرى ... الخ .

يرى أصحاب الفكر المالي التقليدي أن الإلتجاء إلى الإصدار الجديد كوسيلة لتغطية النفقات العامة له آثار سيئة في الاقتصاد القومي وزيادة العبء الإقتصادي والمالي على الدخول والثروات، وإلى انخفاض قيمة النقود وزيادة التضخم ... ومن الآثار السيئة الأخرى قد يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح أصحاب الدخول الثابتة والواطئة، كما يؤدي الى إثقال العبء المالي والاقتصادي للدائنين، وقد يؤدي إلى آثار ضارة في الدول النامية والمتخلفة لعدم مرونة جهازها الإنتاجي .

بينما يرى بعض أصحاب الفكر المالي الحديث (النظرية الكينزية) بإمكانية الالتجاء إلى الإصدار الجديد للنقود لتغطية عجز الموازنة ولتحقيق التشغيل الكامل إذا ما كان الجهاز الإنتاجي يستجيب لذلك، وكان على مستوى متقدم كما هو الحال في الدول المتقدمة اقتصادياً. أو بمعنى آخر كلما كان الجهاز الإنتاجي مرن في الإستجابة وكان هناك نقص في التشغيل فيمكن استخدام وسيلة الإصدار الجديد للنقود .

ولهذا ينصح البعض بضرورة تخصيص كمية الإصدار الجديد لإقامة استثمارات تؤدي الى التوسع في انتاج بضائع الاستهلاك وبأسرع وقت ممكن وأن تعمل على تصدير جزءاً منه وتشتري بحصيلته ما يلزم لإنشاء استثمارات جديدة .

كما ينصح بعدم استخدام كميات كبيرة من الإصدار وإنما كميات صغيرة ومتباعدة، وإلا أدت إلى آثار مضرة بالدخل القومي وبدخل الدائنين وغيرهم من أصحاب الدخول الواطئة، مما يترتب على ذلك عبء اقتصادي سيء لا يتلائم مع المقدرة

الإقتصادية والمالية لمختلف الفئات الإجتماعية، وإلى إنهيار قيمة النقود والاخلال بالتوازن النقدي .

ومن المعروف أن أي انخفاض في قيمة النقود معناه زيادة العبء الإقتصادي على الدخول والثروات، أي نكون أمام حالة من التضخم الاقتصادي نتيجة الإصدار غير المنظم .

الفصل الثالث

السياسة المالية
والموازنة العامة في الأردن

الفصل الثالث

السياسة المالية والموازنة العامة في الأردن

تمهيد

تتضمن معرفة السياسة المالية دراسة تحليلية للنشاط المالي للدولة ومرافقها، وذلك بكل ما يتعلق بحجم الانفاق العام والإيرادات العامة، لتحقيق أهداف معينة اقتصادية وإجتماعية ... فالسياسة المالية يمكن أن تساهم في دفع عجلة التنمية وإشاعة الاستقرار الاقتصادي للبلد. كما يمكن أن تساهم في تحقيق العدالة الإجتماعية والإقلال قدر الإمكان من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخول والثروات .

وهكذا فإن جل اهتمام السياسة المالية هو اقتصادي وإجتماعي ومالي، وتعمل مع زميلاتها من فروع السياسة الاقتصادية الأخرى كالسياسة النقدية والمصرفية وسياسة الأجور والأسعار ... فجميعهم يهدفون إلى ما هو أفضل للنظام الاقتصادي والإجتماعي للدولة .

ولما كانت الموازنة العامة لها أهميتها باعتبارها مرآة عاكسة للسياسة المالية للدولة ... فسنحاول في هذا الفصل دراسة الخطوط العامة للسياسة المالية في المبحث الأول، ودراسة تحليل الموازنة العامة نظرياً وتطبيقياً في الأردن في المبحث الثانى .

المبحث الأول

مفهوم السياسة المالية

سنتناول في هذا المبحث دراسة لأبعاد السياسة المالية وأهدافها بشكل موجز في المطلب الأول، وسندرس أضواء على السياسة المالية في المملكة الأردنية الهاشمية في المطلب الثاني .

المطلب الأول

أبعاد السياسة المالية

يقصد بالسياسة المالية ما تنتهجه الدولة لتخطيط نفقاتها وإيراداتها بهدف الوصول إلى استقرار اقتصادي واجتماعي قدر المستطاع. إذن تهتم السياسة المالية بالنشاط المالي للإقتصاد العام. فالسياسة المالية هي «دراسة تحليلية للنشاط المالي للقطاع العام بكافة مرافقه ولذلك فهي تتضمن تكييفا كمياً لحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة، وتكييفاً نوعياً لأوجه هذا الانفاق، ومصادر هذه الإيرادات، بغية تحقيق أهداف معينة. كالنهوض بالاقتصاد القومي ودفع عجلة التنمية، وإشاعة الاستقرار في الاقتصاد الوطني وتحقيق العدالة الإجتماعية بين أفراد المجتمع، وتقليص التفاوت بين الدخول الواطئة والدخول العالية .

وهكذا يتبين أن أهداف السياسة المالية متعددة، ويمكن أن تلعب الموازنة العامة دوراً مهمًا في الوصول لهذه الأهداف، ومن هذه الأهداف :

١ ـ العمل على تحقيق الإستقرار الاقتصادي والإجتماعي والعمالة الكاملة .

٢ ـ العمل على التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية والمالية التي تطرأ على مستوى النشاط الإقتصادي .

٣ ـ تهيئة البيئة المواتية لازدهار الاستثمار الخاص ونموه لدى الأفراد وسد الثغرات الانكماشية والتضخمية التي تطرأ على مستوى الدخل وحجم الاستثمار الخاص .

٤ ـ توزيع وإعـادة توزيع الدخـول والثروات عن طريق أدوات السياسة المالية المتمثلة (بالسياسة الانفاقية والسياسة الايرادية) .

٥ ـ تسـاهم السـياسة المالية في تأثيرها بالدورة الاقتصادية عن طريق تكييف نفقاتها وإيراداتها وفق الوضع الاقتصادي القائم ... إلخ .

نسـتخلص من هذه النظرة السريعة والموجزة، على أن السياسة المالية أداة مهمة من الأدوات الاقـتـصـادية، والتي تعـتبر جـزءاً أو أحـد فـروع السياسة الاقتصادية، وان السياسة المالية من أدواتها الرئيسية هي السياسـة الضريبية والسياسة الايرادية .

فالسياسة الضريبية [1]، والتي هي أحـد مكونات السـياسة المالية، تلعب دوراً مهمًا وأسـاسـياً في التأثير على كافة فروع الاقتصاد، وهذا ما يفسر صعوبة فصل الضريبة عن النظام الاقتصادي والإجتماعي والسياسي، حيث تشكل بهما وحدة متكاملة يصعب فصلهما عن الآخر .

فكما نعلم أن للضريبـة أبعـاد مـتـعـددة وبقـدر تعلق الأمـر بأبعادها الاقتصادية والماليـة، والتي هي محور دراسـتنا في هذا الموجـز، فإن أهداف الضريبـة تتـجـسد في كـونها أداة مـهـمة وفعالة في الاقتصاد، وفي المحافظة على النمو الاقتصادي ومحاربة التـقلبـات الاقـتصادية، والعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إضافة إلى وظيفتها التقليدية في تمويل موازنة الدولة .

وهناك مجمـوعـة أهداف أخـرى تقـوم بها السـيـاسـة الضريبية في الدول النامية والمتـخلفـة، من ضـبط الأسـتـهلاك، وتعبئة الموارد، وتوجيه المدخرات، وإعادة توزيع الدخول ... إلخ [2] .

وبهذا تعـتبر السـيـاسـة الضريبية، والتي هي أهم أجزاء السياسة المالية، مجموعة

---

(١) للتفصيل أكثر أنظر : د. حكمت الحارس : «السياسة الضريبية» رسالة دكتوراة، القاهرة ١٩٧٤، ص ٨٢ و٨٥. وانظر أيضـاً د. أمين عـبـد الفتاح سلام : «السياسة الضريبية في الدول المختلفة» مطبعة النهضة ١٩٧٠ .

(٢) للتفصيل أكثر أنظر مؤلفنا : «المالية والتشريع المالي»، الكتاب الثاني، ص ١٣٦ وما بعدها

إجـراءات تتـخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع اقتصادية ومالية وذلك من خلال القوانين والأنظمة المالية والضريبية .

أمـا السـيـاسـة الإنفاقية، فهي الأخرى من أهم أجزاء السياسة المالية والتي تلعب دوراً مـهمّا في القطاعـات الإقـتـصادية والاجتماعية. وأي توسع أو تقليص في الانفاق تنعكس آثاره في مـفردات الاقتصاد، فقد يولد آثاراً غير مرغوب فيها والعكس قد يكون صـحـيح، وهذا يعني لا بد وأن يكون لحـجم الإنفـاق ونوعـه آثاره في الاقتصاد وفي معالجة الظواهر الإقتصادية .

إن أدوات السـياسة المالية (السياسة الضريبية والسياسة الانفاقية) والتي تعتبر من مكونات الموازنة العـامـة تؤثر في الاقـتـصـاد، وفي إحـداث التـغير الضروري للبنيـان الاقـتـصـادي والإجـتماعي في الدولة. فالسياسة المالية هي من أدوات الموازنة، وكيفية تنظيم هذه الأدوات فنيـاً بشكل يتماشى والأوضاع الاقتصادية المالية والإجتماعية .

وإن اخـتـيـار عناصر السياسة المالية غالباً ما يتأثر بالقرار السياسي لنظام الحكم. حـيث ان اخـتـيـار هذه القوانين الضريبية أو تلك الاتفاقية وغيرها من القوانين المالية، وتبني تلك الموازنة دون غيرها ... كلها عناصر مهمة في تكوين السياسة المالية[1] .

أولاً ـ أبعاد السياسة المالية ودورها في الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصادياً :

تهدف السـياسة المالية في الدول المتقدمة إقتصادياً إلى العمل على تحقيق الاستقرار الاقـتـصـادي والسماح لميـزانية الدولة بالتكيف تبعاً للدورة الاقتصادية، فمثلاً عندما يكون الاقـتـصـاد في حالة كساد، أي عندما يكون الانفاق الكلي على الناتج القومي أقل مما هو ضروري للاحتفاظ بمستوى العمالة الكاملة، يصبح لازماً على الدولة أن تكيف مـسـتوى إنفاقها وما تجبيه من ضرائب وإيرادات أخرى لكي تخفف من حالة الكساد وتقليص هذه الظاهرة .

---

(١) انظر للتـفـصـيل أكـثر : رسالة الماجستير التي أشرفنا عليها للدكتورة هناء عبد العال الصبكان «السياسة المالية في العراق» .

وبذلك فعلى الدولة أن تستخدم السياسة المالية بهدف زيادة مستوى الطلب ورفع الانفاق الكلي للدولة حتى يتساوى مع قيمة الإنتاج. وأن تحقيق ذلك يتم إما بزيادة مشتريات الحكومة من البضائع والخدمات، وهذا يعني زيادة الانفاق الحكومي، أو يجب على الدولة أن تخفف من وطأة الضرائب، وتزيد من القروض والإعانات والاعفاءات الضريبية، كأسلوب يهدف منه رفع الطاقة الإنتاجية وخاصة عندما تكون أمام حالة الكساد .

وأيضاً للسياسة المالية في الدول المتقدمة أهداف أخرى، منها العمل على التخفيف من حدة التقلبات، وتهيئة البيئة المواتية لازدهار الاستثمار الخاص ونموه ... إلخ .

ثانياً ـ أبعاد السياسة المالية في الدول النامية والمتخلفة .

إن ما تهدف إليه السياسة المالية في هذه الدول هو القيام بدور فعال في اتجاهين رئيسين، أولهما، العمل على رفع معدل رأس المال اللازم لإنجاز برامج التنمية وزيادة تكوين رأس المال مما يؤدي لزيادة الناتج القومي، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للضرائب، واختيار ما هو مناسب من هذه الضرائب بقصد دفع القطاع إلى زيادة استثماريته من جهة، وإضعاف الميل للاستهلاك من جهة أخرى .

وثانيهما، اتباع سياسة إنفاقية وضريبية بقصد التغلب على الأزمات التخمية التي تعانى منها اقتصاديات هذه الدول، وذلك باتباع سياسة إنفاقية تؤثر في صالح الاستثمارات الخاصة .

لذلك لابد من خلق جهاز إنتاجي صناعي استثماري يساعد على تشغيل الموارد البشرية والمادية المعطلة، فلا بد من التنسيق بين السياسة الانفاقية والسياسة الضريبية في اتجاه طردي مع السياسة الاقتصادية للتخلص من المشاكل الاقتصادية، ولإحداث التغيير الضروري

المطلب الثاني

أضواء على السياسة المالية في الاقتصاد الأردني

يجدر بنا قبل كل شيء، أن نشير بإيجاز لأهم التطورات التي مر بها الاقتصاد الأردنى والتي أثرت في اتجاهات السياسة المالية في الأردن .

تمكن الاقتصاد الأردنى في بداية الستينات من الاقتراب لنقطة الانطلاق التنموي، إلا أن أحداث ١٩٦٧م وغيرها قد اربكت المسيرة التنموية. وفي منتصف السبعينات، حقق الاقتصاد الأردنى نمو اقتصادي سنوي بنسبة لا تتجاوز ١٢٪، وتوسع هذا النمو في الثمانينيات، نتيجة عدة عوامل منها توسع الصادرات الأردنية، وزيادة الاستثمارات في إنشاء الطرق وزيادة الخدمات في عدة مرافق ... كل هذه العوامل التي ساعدت على النمو الاقتصادي، كان يوجد في ذات الوقت ركود عالمي قد خيم على منطقة الشرق الأوسط والخليج، مما انعكست بعض السلبيات على معدلات النمو الاقتصادي .

وبالرغم من هذا الركود وبعض الخمول فقد حصل بعض النمو التدريجي في الاقتصاد، والذي شمل أيضاً قطاع الخدمات الذي أصبح يساهم بحوالي ثلثي الدخل المحلي، والذي يتضمن خدمات التعليم والصحة والماء والكهرباء وغيرها من الخدمات الأساسية، وأيضاً شمل قطاع الطرق وبعض المرافق الأخرى .

وبالرغم من اعتماد الاقتصاد الأردنى على المساعدات المالية الخارجية والاقتراض الأجنبي والداخلي لتغطية نفقات الدولة، يلاحظ أن هنالك نمو وتوسع متزايد في الانفاق الحكومي، كما يلاحظ أيضاً تصاعد في حجم الاستيراد من بضائع وخدمات أدت إلى زيادة في حصيلة الضريبة الجمركية .

لقد ارتفعت الإيرادات العامة من (٣٩٨) مليون دينار عام ١٩٧٩، إلى (٨٨٣) مليون عام ١٩٨٩، أي أكثر من الضعف. وارتفعت الايرادات المحلية من (١٨٧) مليون دينار عام ١٩٧٩، إلى (٥٨٩) مليون دينار عام ١٩٨٩، أي بما يعادل ثلاثة أضعاف. فهذا الارتفاع في الإيرادات قد ساعد على انخفاض أهمية المساعدات الخارجية .

أمـا على صـعيد النفقات العامة، فقد ازدادات هي الأخرى من (٤٩٢) مليون دينار عام ١٩٧٩، لتصل إلى أكثر من (مليار) دينار عام ١٩٨٩ .

وقـد جـاء في برنامج التصحيح الاقتصادي للفترة من ١٩٨٨ ـ ١٩٩٦ العمل على تخفيض نسبة الاستهلاك المحلي بهدف إنشاء زيادة في المدخرات المحلية وفي الاستثمار وفي نسبة الناتج المحلي والناتج الإجمالي ليصل الى زيادة ٤٪ عام ١٩٩٤ .

وإلى جـانب ذلك فـقـد زادت نسـبة الإيرادات المحلية للخزينة مع زيادة الصادرات الوطنية وتخفيض العجز في ميزان المدفوعات وفي الموازنة العامة .

فـقـد تبنت السـيـاسـة الماليـة في الموازنة العامة سياسة واقعية في تقدير الإيرادات والنفـقـات تتماشى والاعـتماد على الإيرادات الذاتيـة وتنمـيـتـهـا والتـقليل من الدعم الخـارجـي مع ترشـيـد الإنفـاق ... كل هذا يصب في هدف زيادة النمـو الإجـتماعي والاقتصادي .

من هذا العـرض الموجـز، يبـدو أن السـياسة المالية قد استخدمت أدواتها الإيرادية والانفـاقـيـة من خـلال الموازنة العـامـة للدولة لتحقيق أهداف معينة كان في طليعتها النهـوض بالاقتصاد الأردنى ودفع عجلة التنمية وإشاعة الإستقرار في ربوع الاقتصاد الأردنى .

وقـد عـملت السـيـاسة المالية أيضاً على تحقيق العدالة الإجتماعية في جانب توزيع الدخـول والثـروات من خـلال السـياسة الضريبية والسياسة الانفاقية. كما عملت على تمويل بعض برامج التنمـيـة وتهيئة البـيئة للاسـتـثمار الخاص ونموه والتخفيف من حدة التقلبات ورفع الدخل الحقيقي لمتوسط نصيب الفرد .

والواقع أن السـيـاسـة الماليـة الأردنيـة قد عملت وسعت لتحقيق هذه الأهداف مع زمـيـلاتها من فـروع السـيـاسـة الإقـتصادية الأخرى كالسياسة النقدية والمصرفية وسـيـاسـة مـيـزان المدفوعات وسياسة الأجور والأسعار ... كما كان للموازنة العامة للدولة دور كـبير وفـعـال باعـتـبـارها مـرآة السـياسة المالية، وفي التنسيق مع بقية السياسات الاقتصادية في المجتمع .

المبحث الثاني

الموازنة العامة للدولة

تمثل الموازنة العامة للدولة الوثيقة الأساسية لمالية الدولة، حيث تعكس الوجه السياسي والاقتصادي والمالي للدولة، فهي خطة الدولة ونشاطاتها عن سنة مالية قادمة .

إن معرفة الموازنة العامة للدولة ـ يتطلب منا دراسة نشاط الدولة الإنفاقي ومعرفة حجم إيراداتها، وبهذا فهي المرآة التي من خلالها نتطلع على حقيقة النظام المالي والسياسي والإجتماعي والإداري لتلك الدولة .

وستحاول على امتداد الصفحات القادمة شرح مفهوم الموازنة، وكيفية اعدادها، واقرارها، وتنفيذها، ومراقبتها .

المطلب الأول

مفهوم الموازنة العامة

تحتوي الموازنة العامة للدولة على نفقات وإيرادات عامة، ولابد من تنظيمها وتخطيطها وفق خطة تسمى «**بالموازنة العامة للدولة**» .

ولهذا تعرّف الموازنة العامة بأنها «**برنامج مالي لسنة مالية قادمة، تستطيع من خلاله الدولة القيام بوظائفها وتحقيق نشاطاتها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ....**» .

وهكذا فالموازنة العامة باعتبارها عمل إداري تشريعي، تحتوي على تقديرات لنفقات وإيرادات لسنة مالية مقبلة بقصد تحقيق أهداف معينة ومحدودة .

ويتبين لنا من هذا التعريف ما يلي :

١ ـ أن الموازنة عمل تقوم به السلطة التنفيذية (وزارة المالية) أي السلطة الإدارية والذي يحتوي على تقديرات لإيرادات ونفقات الدولة .

٢ ـ الموازنة العـامـة تعـتـمـد وتقـر من قبل السلطة التشريعية (مجلس الأمة وجلالة الملك)، وبذلك تصبح قانون يسمى «بقانون الموازنة» .

٣ ـ الموازنة العامة وثيقة مالية لإيرادات ونفقات الدولة عن سنة مالية قادمة .

٤ ـ الموازنة العامة تهدف إلى تحقيق أهداف الدولة والمجتمع معاً .

لابدّ من دراسـة ومعرفة مفهومها المالي والسياسي والقانونى والاقتصادي[١] .

أولاً ـ المفهوم المالي للموازنة العامة[٢] :

إن الوجـه المالي للمـوازنة العامة لا يقتصر على توقـع التنبؤ لايرادات ونفقات الدولة عن سنة مـاليـة قـادمـة. وإنما أصـبح للموازنة دور وأهمية من خلالها يمكن معرفة مـسـتوى الوضـع المالي للدولة. فالموازنة هي المرآة العاكسة لاتجاهات الدولة ونشـاطها في مجال الإدارة والاقـتـصـاد والمجـتـمع، ولمعرفة كيفية إدارة حركة المال الذي ينتظر تحقيقه من قبل السلطة التنفيذية، وهي أيضاً بوصلة الوضـع المالي للدولة، ولهذا لا بد من اتخاذ الحـيطة والحـذر والدقـة عند التقدير والتخمين لنفقات وايرادات الدولة التي قد تتحقق أو لا تتحقق[٣] .

ولذلك يجب أن تكون وثيـقـة الموازنة فيها من التقدير ما يكون أقرب للتوقـع، وألا تكون الدولة أمـام مشكلة عندما تجد تخميناتها بعيدة جداً عن التوقعات. ومما يسبب ذلك أشكال في حـالتي النقصـان أو الزيادة، وبالتالي يتولد عنها صعوبات إدارية وفنية وحـتى سياسية أمام السلطة التشريعية. حيث أن عدم دقة واضعي الميزانية وتهاونهم وقلة خبرتهم تعكس مـسـؤولية السلطة التنفيذية وضعف الحكومة ويجعلها في وضـع مـساءلة أمام السلطات الاخرى وإزاء الاحزاب السياسية في البلد .

لهذه الاعـتـبـارات السـيـاسية والإدارية والفنية والاقتصادية لابد من توخي الدقة

(1) J. Gathclineeaus, "Finances Publliguse", C.G.D.L, 1971, P. 145 - 153.

(2) J. Abuy-et-Robert-D-A, "Adroit Finances-Dorit Fiscal", Escry, 1974, p. 8 - 10.
M. G. Audement, "Prices, Finances Publiques", 1969, p. 229.

(3) L. Philip, "Finances Publiqusc", P.U.F, p. 20.

والحـذر في إعدادها لأهميتها كبرنامج مالي يتعلق بكل دوائر الدول وقطاعاتها المركزية واللامركزية .

ثانياً ـ المعنى السياسي للموازنة العامة :

للموازنة معنى ومقاصد وآثار سياسية يمكن حصرها بما يلي :

١ ـ تعـتبر الموازنة وسيلة برلمانية تستخدمها السلطة التشريعية لنقد واختيار عمل السلطة التنفيذية (الحكومة)[1] .

الأصل أن السلطة التنفـيذية تقوم بتقديم برنامج عملها في الوثيقة المالية (الميزانية) والتي تحـتـوي على إيرادات ونفـقـات الحكومة لسنة مالية قادمة، وان هذا العمل لكي ينفـذ، لابد من المصادقة عليه، وإقراره من قبل السلطة التشريعية، ليصدر قانون يرفق مع الوثيـقـة الماليـة يسـمى قـانون الموازنة. فـقـبل إقرار الموازنة يناقش البرلمان هذا البرنامج المالي للدولة وينظر فيما إذا كان متماشياً مع متطلبات المجتمع أم لا. فإذا كان البرنامج المالي فـيـه مـبـالغـة في التـخمينات الاتفاقية والايرادية قياساً الى الاعتمادات والتـخـصـيـصـات، فـيـمكن للسلذة التشريعـية عندئذٍ أن تعدل أو تلغي ما تراه غير ضروري ولا يتماشى مع أهداف المجـتـمع، وذلك بحـضـور أعضاء السلطة التنفيذية (الوزراء) أثناء عرض البرنامج المالي على السلطة التشريعية ومناقشته .

يترتب على هذه المناقـشـة أمـا التعديل أو الإلغاء في محتويات الموازنة، وبذلك تعتبر المناقـشـة نوع من الاخـتـبار والنقد من جهة، كما تعتبر هذه المناقشة نوع من الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وما ستقوم به خلال السنة القادمة من جهة أخرى .

٢ ـ تعـتبر الموازنة وسيلة ضغط تستخدمها السلطة التشريعية لحمل الحكومة باتباع برنامج سياسي ومالي معين وصولاً لتحقيق بعض الأهداف .

تمتلك السلطة التشريعـيـة الحق في تعـديل بعض الاعـتمادات أو زيادة أو نقصان التخصيصات ان هذا الحق الذي تتمتع به السلطة التشريعية من آثار سياسية وإحراج للحكومة أمام الشعب. فإذا ما رفضت الحكومة إجراء التعديل قد يؤدي ذلك إلى تعطل

---

(1) M. Duverger, op. cet, p. 213.

عـملها الإداري وشل نشاطها المالي حيث لا يمكن للإدارة أن تقوم بالصرف ما دام أنها تحتاج إلى نفقات لتسيير عجلتها الإدارية .

وتسـتطيع السلطة التشريعـيـة الذهاب أبعـد من ذلك، ويحدث هذا عندمـا ترفض الموازنة من قـبل السلطة التشريعـيـة، فنكون أمـام عـرقلة كاملة لنشاط الدولة بكافة مـرافـقـها. وقد يصل أحياناً الى إيقافها عن العمل، وهذا الوضع قد يولد آثار سياسية تصل أحـياناً إلى عزل أو استقالة الوزارة، واستبدالها بوزارة أخرى أو يؤدي على الأقل إلى إثارة المتـاعب والمشـاكل والاضطرابات السـيـاسـية وعدم التوازن في أعمال المرافق العامة ونشاطاتها[1] .

وتظهـر بالإضـافـة الى الآثار السـيـاسـية التي تنجم عن عملية رفض الموازنة أو التأخير في اقـرارها، يلاحظ ظهـور آثار قـانونيـة تختلف بحـسب التكيـيف القانونى للموازنة لكل دولة .

تبرز الآثار القـانونية في حالة تأخير اقرار الميزانية أو رفضها بحسب فيما إذا كانت الدولة تأخـذ بسنوية الضريبـة والنفـقـة، فـفي هذه الحـالة يصبح من الضروري أن تحـصل السلطة التنفـيـذية على إقـرار الموازنة من السلطة التشريعـيـة، وإلا أدى عدم الإقـرار إلى تعطيل جـبـاية الإيرادات والنفـقات وعدم السماح بذلك بسبب أن تحصيل دين الضريبـة من ذمة المكلف يعتمد ليس فقط على القانون الضريبي الساري، بل لابد من إصـدار قـانون الموازنة سنوياً ليـعطى الأذن والسماح للسلطة التنفـيـذية (وزارة الماليـة) بجـباية حصيلة إيراداتها. ولهذا فالدولة التي تأخذ بسنوية الضريبة، لا يكفي الاعـتماد على القـانون الضريبي لوحـده في جـبـاية دين الضريبـة مالم يصدر قانون الموازنة الذي يحمل معه الإذن أو السماح بجباية الإيراد الضريبي للسنة القادمة .

ويقـال ذات الشيء عن النفـقـة، وإن كان الأثر القانونى لها أقل من الأثر القانونى للضريبـة، فـلا يسـتطيع الموظف الحكومي القيام بالصرف مالم يؤذن له أو يسمح له

---

(١) انظر في ذات الاتجـاه د. إبراهيم عـبـد الكريم الغـازي، «التشريع المالي في الميزانية العامة للدولة» بغداد ١٩٧٠، ص ٩٩ .

بذلك عن طريق قانون الموازنة (١). وان كان هناك قواعد قانونية تنظم عملية الصرف والانفاق .

٣ ـ تعتبر الموازنة وسيلة يستفاد منها لاعتماد وإقرار تشريعات أخرى .

غالباً ما تحاول السلطة التشريعية استغلال فرصة اقرار الميزانية والاستفادة منها بتمرير بعض القوانين حيث ان المصادقة على مثل هذه القوانين يحتاج لإجراءات تشريعية طويلة وحضور مستمر من الوزراء. ولذلك تبغى السلطة التشريعية إحراج السلطة التنفيذية على قبول التشريعات التي قد يخشى عدم الموافقة عليها فيما لو نظر إليها على حده، فتقوم باستغلال هذه الفرصة كوسيلة للضغط على الحكومة .

ثالثاً ـ الوجه الإقتصادي للموازنة العامة :

تعكس الموازنة العامة في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والإجتماعية في مجتمعات هذه الدول، فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي، حيث لم تعد الموازنة أرقاماً وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثارها في كل من حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعه وقطاعاته .

فالموازنة العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالباً ما تستخدم الدولة الموازنة العامة ومحتوياتها (النفقات والايرادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها .

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الموازنة) والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش ... بحيث يصبح من المتعذر فصل الموازنة العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية الشاملة للبلد .

---

(1) M. Duverger, op. cet, p. 213.

رابعاً ـ الوجه القانوني للموازنة العامة[1] :

طرح الفقه المالي ثلاثة آراء بخصوص تحديد الوجه القانون للموازنة العامة. يرى أصحاب الاتجاه الأول، أن الموازنة هي قانون «شكلاً وموضوعاً». بينما أكد الرأي الثاني على أنها عبارة عن «عمل إداري من الناحية الموضوعية»، بينما يذهب الرأي الثالث على أن الموازنة «قانون شكلاً وعمل إداري موضوعاً» .

أمام هذه الآراء الثلاثة يبقى التكييف القانون للموازنة في كل دولة تبعاً لاعتبارات تتماشى ودستور البلد ونظامه السياسي والمالي والاقتصادي، ولذلك سنحاول على امتداد الصفحات القادمة شرح هذه الآراء بشكل موجز ومركز .

أ ـ الموازنة قانون شكلاً وموضوعاً[2] :

أكد أصحاب هذا الرأي على أن الموازنة قانون من الناحية الشكلية والموضوعية، مستندين في ذلك على عدة حجج اهمها : ان مجرد عرض الميزانية على السلطة التشريعية كافٍ لأن ينقلها من مجرد وثيقة تقديرية تخمينية لنفقات وايرادات الدولة الى حالة قانونية جديدة، لتصبح قانون عند التصديق عليها من قبل مجلس النواب[3]

كما يضيفون حجة أخرى إلى رأيهم، هو أن الموازنة تمر بنفس الإجراءات التي تمر بها بنفس الإجراءات التي تمر بها التشريعات الأخرى كما وتخضع للقيود الواردة في الدستور، وهي بذلك تخضع وتمر بنفس مراحل القانون العادي عند التصديق. ويدعمون حجتهم بأن مرور الموازنة بمراحل القانون العادي وارتباطها بالسلطة التشريعية، يجعل منها محصنة حيث لا يجوز إجراء تعديل أو إلغاء أو مناقلة في

---

(١) راجع مؤلفنا : «موجز في المالية العامة والتشريع المالي»، الكتاب الأول ١٩٨٦، ص ١٠٥. وراجع أيضاً البحث الذي نشرناه في مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد (٧)، السنة الثالثة، ١٩٨٧. تحت عنوان : «التكييف القانونى للميزانية بين الفقه والتشريع ـ دراسة مقارنة» للدكتور أعاي علي حمود .

(٢) للدكتور أعاد علي حمود «التكييف القانونى للميزانية بين الفقه والتشريع ـ دراسة مقارنة»، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العدد (١)، السنة الثالثة ١٩٨٧ .

(٣) أول من طرح فكرة أن الموازنة قانون هو العميد (كاريه دي مالبير)، ثم تبعه الأستاذ (هانيل)، وبعده (فيتا كلينو) . نقلاً عما أشار اليه د. محمد عبدالله العربي في : «ميزانية الدولة»، بغداد ١٩٥٤، ص ١٥ .

محتوياتها إلا بعد موافقة السلطة التشريعية[١] .

ويؤكد البعض الآخر من الكتاب حجج إضافية إلى هذا الرأي حيث أن الموازنة بمجرد التصديق عليها تمنح وتعطي القدرة القانونية للموظف العمومي بأن يمارس اختصاصاته في جباية الإيراد والقيام بالإنفاق، وهذا ما يحصل كل سنة عند أول صدور الميزانية لكل دولة. حيث لا يمكن القيام بجباية الإيراد إلا عند صدور الموازنة العامة .

ب ـ الموازنة عمل قانوني وإداري :

بموجب هذا الرأي، يفرق العميد (ديكي) بين موازنة الإيرادات العامة وموازنة النفقات العامة، فيعتبر الأولى (الضرائب والرسوم ...) عمل قانوني، والثانية موازنة النفقات العامة (الديون) عمل إداري بحت، أما بخصوص ما تبقى من الايرادات كإيرادات الدين العام والخاص وغيرها فيدخلها تحت باب العمل الإداري .

وحجتهم في ذلك، أن الإيرادات الضريبية (السيادية) لا يمكن جبايتها ما لم تصدر موافقة السلطة التشريعية بالجباية والتي تتجسد في قانون الموازنة السنوي، حيث أن الضرائب تحتاج في جبايتها إلى موافقة سنوية من البرلمان لكونها إيرادات سنوية تستند إلى قاعدة أو مبدأ «سنوية الضريبة»، فموافقة البرلمان هي عبارة عن أمر للبدء في جباية الإيرادات، ولا يستطيع الموظف الضريبي القيام بها ما لم يمنحه البرلمان الإذن أو الرخصة لكي يقوم بتحصيل الضرائب[٢] .

أما الإيرادات الأخرى غير السيادية (إيرادات ممتلكات الدولة العامة والخاصة) فهي عمل تخميني لحسابات ستحصل عليها الدولة لاحقاً، أي أنها عمل إداري. والنفقات العامة بحسب رأيهم هي تقديرات لديون نشأت في ذمة الدولة وستنشأ مستقبلاً ولابد من الوفاء بها، وهذه الرخصة من البرلمان تعطى للموظف المالي السماح

---

(١) من التشريعات المالية «الميزانيات» التي تسمح بالنقل أو الإلغاء في محتويات الميزانية التشريع المالي الفرنسي والعراقي ... انظر : د. أعاد علي حمود ـ «موجز المالية»، المصدر السابق، ص ١٠٦ .

(2) J. Luferriere, et, Walime, "Traite Elementaire De Science et du Legislation-Financieren". L-D-D-S, p. 15 - 21.

للقيام بتنفيذها، ويشترط أن لا يتجاوز الانفاق ما هو مخصص صرفه، وفي حالة العكس لابد من صدور قانون مالي آخر يسمح بذلك(١) .

ثالثاً ـ الموازنة عمل إداري من الوجهة الموضوعية :

أكد جينز Jez على أن الموازنة ليست قانون من الوجهة الموضوعية بل أنها عمل إداري بحت لأن ما تحتويه هذه الميزانية من مفردات (نفقات وإيرادات) ليس إلا عبارة عن تخمينات وتقديرات لسنة قادمة ولكن لأهمية وخصوصية هذه المفردات لابد من عرضها على البرلمان، وأن موافقة البرلمان في هذه الحالة ليس إلا عملاً إدارياً شرطياً، لابد من هذا الشرط، وهو عرضها على البرلمان لكي يستطيع الموظف الضريبي من ممارسة اختصاصه في جباية الضرائب وأن موافقة البرلمان إذن ضرورية ولازمة ليستطيع هذا الموظف القيام بتحصيل الإيرادات .

ويقال الشيء ذاته بالنسبة للإيرادات غير الضريبية والنفقات العامة، فهي الأخرى عبارة عن عمل إداري قد يتحقق أو لا يتحقق، جبايتها أو انفاقها وأن موافقة البرلمان لازمة وضرورية لتعطي للموظف صلاحية بممارسة عمله .

فضلاً عن أن مفردات الموازنة لا تحتوي على قواعد عامة مجردة كما هو الحال بالنسبة لمفردات القوانين العادية. وإنما تعرض الموازنة بمفردتها التقديرية لأهميتها ولكونها تتعلق بمالية الدولة وسياستها، وما لهذا من خطورة على مالية الدولة بحيث يصبح من الضروري أن تعرض على البرلمان .

وعليه يؤكد أصحاب هذا الرأي على أن الإيرادات والنفقات تستمد سندها القانونى ليس من موافقة السلطة التشريعية السنوية، بل من قوانينها الخاصة (كقانون ضريبة الدخل، وقانون الجمارك، وقانون الرسوم ... الخ) (٢). وان أمر عرضها على البرلمان متآتى من أهمية محتوياتها ليس أكثر من ذلك .

---

(1) L. Philip, op. cit, p. 25. Aby et Robert Ducous "Droit Public et Dorit Financer ...", Tom 11 Edition Sirey, 1974.

وانظر للتفصيل أكثر د. أعاد علي حمود : «موجز المالية»، الكتاب الأول، المصدر السابق، ص ١١١ .

(2) H. Luaten Purger, "Budget et Trosoir", Paris, Igso, p. 20.

المطلب الثاني

إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة الموازنة

يرتبط إعـداد وتحـضير الموازنة بالمركـز المالي للدولة. ولا تقل أهميـة إقرار الموازنة عن أهمية إعدادها، إلا أن المصادقة عليها ومناقشتها تتم عن طريق السلطة التشريعية. وبعـد اتمام إقـرارها لابد من تنفـيذها إلى حيز التطبيق وتسمى مرحلة تنفيذ الموازنة. وبما أن تنفـيذها يتعلق بالمجتمع وبمالية ويحتاج إلى عدة أجهزة رسمية ، وأن البرلمان قـد أقرها فلا بد من مراقبة إيرادات ونفقات الدولة لأهميتها ولكونها تتعلق بالسياسة العامة للدولة .

هذا ما سنحاول شرحه في الصفحات القادمة في أربعة محاور .

أولاً ـ إعداد وتحضير الموازنة :

تعـتبر مرحلة إعداد وتحضير الموازنة من المراحل المهمة التي تمر بها الموازنة العامة وذلك لما تتـضـمنه من محتـويات (نفـقـات وايرادات) ومن مـصـالح تتـعلق بالدولة ووظائفها وبالمجتمع بكافة قطاعاته .

وبهذا فإن عملية إعدادها تخضع لاعتبارات، ومبادىء فنية، وإدارية، تقع مسؤولية احترامـهـا وتحـقيقها على السلطة التنفيذية، فهي المسؤولة عن العجلة الإدارية للدولة والمسؤولة عن تنفيذ برامج الدولة وسياستها المالية والاقتصادية .

إن عـمليـة إعـداد الموازنة من أهم أعمال السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية التي تحضر مشروع الموازنة، فـهي أعـرف وأعلم من غيرها بحاجات الدولة ومرافقها، وهي أكـثـر خـبرة ودراية وإلمام بالواقع المالي للدولة. بالإضـافـة إلى أن السلطة التنفـيـذية (وزارة الماليـة) تملك من الأجـهـزة الفنيـة والإدارية مـا يمكنها من أداء مهمة الإعداد، إضـافـة إلى أنها سـتكون مـسؤولة مستقبلاً عن تنفيذ الموازنة، وهذا يجعلها أقدر من غيرها في معرفة الاحتياجات بما يتماشى والقدرة المالية للدولة .

تمثل الموازنة البرنامج السياسي والاقتصادي والمالي والإجتماعي للدولة، لذلك فمن باب أولى أن تقوم الحكومة بإعداد الموازنة وتحضيرها. كما يفضل ترإ إعداد الموازنة للحكومة لكي تمنع قيام السلطة التشريعية بمحاباة الناخبين وكسب ودهم عندما يعطى هذا العمل إلى السلطة التشريعية، فلكي يفوت على السلطة التشريعية هذا الامتياز الذي قد تبالغ فيه لو قامت بنفسها بتحضير وإعداد الميزانية لكسب ود احزابهم السياسية وبقية الطبقات، وأخيراً فالسلطة التنفيذية تمتلك أجهزة ومعلومات وقدرة إدارية وفنية في إعداد الموازنة لا تملكها السلطة التشريعية مما يجعلها أكثر معرفة في مصالحها ومؤسساتها .

وهكذا، أنيط عملية اعداد وتحضير الموازنة بيد الحكومة ممثلة (بوزارة المالية)[1] ، وتقوم هذه الوزارة بإبلاغ الوزارات الأخرى عن القواعد والأسس الواجب اتباعها لتقديرات الموازنة المتوقعة عن العام القادم .

فترسل تعليمات خاصة لبقية وزارات الدولة ومرافقها العامة، وعلى ضوء هذه التعليمات تقوم كل وزارة بإعداد تقديراتها من نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات للسنة المالية القادمة. ثم ترسل كل وزارة وهيئة تقديراتها إلى وزارة المالية، وتقوم هذه الأخيرة بدراسة ومراجعة هذه التقديرات فنياً وحسابياً ومناقشة تقديرات هذه الوزارات من خلال المسؤولين في تلك الوزارات والهيئات مع مدير عام الموازنة العامة في وزارة المالية .

وبعد إجراء التحضير من قبل الوزارات والاتفاق معهم على تفاصيل محتويات مشاريع ميزانياتهم، تقوم وزارة المالية بمهمة إعداد الموازنة بشكلها النهائي لكي يعرض على مجلس الوزراء، الذي يقوم بمناقشة مشروع الموازنة ويعرضها على السلطة التشريعية من خلال القنوات الدستورية في الدولة .

وهنا يثار السؤال السياسي التقني، وهو **كيف تحدد الأرقام المدرجة في مشروع الموازنة ؟ وعلى أي أساس توضع التوقعات ؟**[2] .

(1) M. Duverger, op. cit, p. 260 ets.

(2) M. Duverger, op. cit, p. 265 ets.

يلعب وزير المالية دوراً أساسياً في هذا المجال قياساً لزملائه من الوزراء الآخرين، لأنه يملك من خلال الكادر الوظيفي في وزارة المالية القدرة التقنية والإدارية التي تسهل طريقة التنسيق مع بقية الوزارات، كما أن لديه من الطرق الفنية التي يتبع فيها الدقة والحذر والاقتراب من الواقع قدر الإمكان .

ومع ذلك فدور وزير المالية في تحديد الإيرادات (الضرائب ...) يبقى أضعف من دوره في تحديد النفقات العامة، كون الإيرادات تناقش بشكل جماعي من قبل أعضاء الحكومة، بينما في حالة النفقات العامة يستطيع وزير المالية إجراء بعض التعديلات إنطلاقاً من صلاحياته القانونية والمالية في رفض بعض النفقات وتحديدها بشكل يتلائم وظروف البلد. حيث يستطيع وزير المالية أن يقلص من نفقات كل الوزارات، وفي حالة معارضة أو اعتراض الوزير المختص الذي عدلت نفقات وزارته يصار الى رفعها إلى رئيس الوزراء .

لذلك تقوم (دائرة الموازنة) بتقديم جدول يحتوي على نفقات وإيرادات موزعة على عدة فصول في كل باب من أبواب الموازنة، وتتم عملية تقدير الإيرادات والنفقات من قبل هذه الدائرة. فمثلاً تقدر النفقات العامة في باب مستقل وفقاً للحاجة المستقبلية لكل الوزارات والهيئات العامة، كما يحتوي على عدة فصول توزع النفقات فيها حسب أغراض وأهداف سياسة الدولة .

وكذلك الشيء ذاته في الإيرادات العامة التي تقدر في باب مستقل، وفق ما يتوقع من إيرادات ومن ثم توزع بحسب نوع وطبيعة إيرادات الدولة .

وفي كلتا الحالتين إن عملية تقدير الإيرادات أو النفقات تتطلب جهود كبيرة ودقة وحذر عند إعدادها في مشروع الموازنة العامة .

ثانياً ـ إقرار (إعتماد) الموازنة العامة :

الأصل أو القاعدة العامة بعد إعداد وتحضير قانون الموازنة العامة وعرضها على مجلس الوزراء لدراسته والموافقة عليه، يودع مشروع الموازنة لدى السلطة التشريعية

(البرلمان)، إمـا من قـبل رئيس الوزراء أو من قـبل رئيس الجمهورية أو حسب طبيعة الـنظام الدسـتـوري والسـيـاسي في البلد. ولكن اسـتـثناءاً يجوز في بعض الدول ذات الأنظمة غير البرلمانية يمكن أن تقوم السلطة التنفيذية بإقرار الموازنة .

وفي كلتـا الحـالتين سـواء كـان النظام ديمـقراطي (برلمانى) أو ينتهج نظاماً يعطي للسلطة التنفـيـذية حق إعتماد الموازنة أو المصادقة عليها، فإن مشروع الموازنة يتحول إلى مـوازنة واجبة التنفيذ، وينقلها من مجرد تقديرات وتخمينات إلى مرحلة جديدة هي تنفيذ محتوياتها .

فـلا يمكن للسلطة التنفـيـذية أن تقوم بتنفيذ الموازنة إلا بعد إقرارها واعتمادها من قـبل السلطة التشريعـيـة، وفي دول أخـرى يعلق أمر التنفيذ حتى وإن أقرتها السلطة التشريعـية إلى التصديق عليها من رئيس الجمهورية أو من الملك، حسب طبيعة النظام الدستوري للبلد .

فإقـرار الموازنة وتصـديقـهـا هو عـبارة عن إذن للسماح للحكومة بمباشرة الإنفاق وتنفـيذ إلتزاماتها، كما أنها إذن في جباية إيرادات الدولة، ولذلك لابد من صدور قانون لكل مـوازنة في كل سنة جـديدة. فـهذا القانون هو الذي يفرض على السلطة التنفيذية ضرورة الالتـزام بعـدم تجـاوز مـا هو محدد من سـقف معين للإنفاق إلا بعد موافقة السلطة التشريعية مجدداً، بهدف إعطاء رقابة فعالة للبرلمان على احترام موازنة الدولة. ولهذا لا يجوز بعـد المصـادقـة عليـهـا إجـراء أي تعديل أو إلغاء أو إضافة لمحتويات الموازنة إلا بموافقة البرلمان .

إن إقـرار الموازنة من قـبل السلطة المخـتصة معناه مناقشة الموازنة بشكل تفصيلي ودقـيق لكل باب من أبوابها، ومن حق السلطة التشريعـية فقط أن تطلب تفصيل كامل ودقيق عن كل باب من أبواب الموازنة ويتم الاعتماد باباً باباً .

ومـن حـق السلطة التشريعـيـة إجـراء أي تعـديل على مشروع الموازنة بالزيادة أو النقـصـان، وتحـاول بعض الأنظمـة السـيـاسـيـة الحـد من حـرية البرلمان في إجراء الـتـعـديلات، حـتى لا يؤدي إلى مناورات سـيـاسـيـة يمكن أن تؤثر ويخل ببرنامج

الحكومة. وقد يؤدي أحياناً إلى إحداث فوضى في البلد إذا ما رفضت السلطة التنفيذية إجراء التعديل وأصرت السلطة التشريعية على إجراء التعديل، والذي قد يؤدي إلى استقالة الحكومة (الوزارة) وإحداث إرباك في السياسة العامة للبلد .

أما إذا وافقت السلطة التشريعية على مشروع الموازنة، فيصدر قانون يسمى (قانون الموازنة) وتبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة وهي مرحلة جديدة .

ثالثاً ـ تنفيذ الموازنة :

بعد صدور قانون الموازنة تنتقل إلى مرحلة التطبيق العملي المتمثلة بصرف الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفق ما تحتويه الموازنة العامة للدولة، وفقاً لما مقرر من اعتمادات والتي تمثل الحد الأقصى المسموح به للإنفاق. وكذلك تقوم الوزارات والهيئات بتحصيل الإيرادات استناداً إلى القوانين المالية ذات الاختصاص والتي تستمد منها السلطة التنفيذية سندها القانونى لتحصيل الايرادات، كقانون ضريبة الدخل وقانون الجمارك ... إلخ .

يخضع تنفيذ الموازنة لقواعد أساسية تميز بين الإذن بالصرف من جهة وبين مجموعة القواعد الخاصة بالحسابات العامة وإجراء اللازم عند الصرف من جهة أخرى. فلابد من تحديد الصرف الذي يخضع لعمليات إدارية وحسابية دقيقة ومنظمة وفقاً لقواعد وأوامر إدارية خاصة تصب جميعها بضرورة الالتزام بالانفاق. لأن وقوع أي خطأ يولد مسؤولية تترتب عليها عقوبات تأديبية إدارية ومدنية. ولهذا فإن صرف أي مبلغ يجب أن يكون واضحاً ومحدداً بشكل دقيق يبين نوع النفقة وحجمها والجهة المصدرة والمستفيدة من النفقة. لذلك فإن عملية النفقات العامة تمر بعدة مراحل :

١ ـ الواقعة المنشئة للإلتزام بدفع النفقة والتي ترتبط بالقرار الإداري للصرف .

٢ ـ الاعتماد المخصص للنفقة في الموازنة العامة .

٣ ـ الأمر بصرف النفقة والذي يصدره الرئيس الإداري .

٤ ـ تدقيق النفقة قبل الصرف وفيما إذا كانت ضمن الاعتماد المخصص .

٥ ـ صرف النفقة ودفعها إلى المستفيد ... إلخ .

وإذا ما تبين أن الاعتماد المخصص لغرض معين لا يكفي نتيجة لخطأ في التقدير أو التخمين، أو لوجود ظرف أو حالة طارئة تتطلبها ضرورة العمل الإداري أو الوزاري، أو حدث ما هو عرضي يتطلب إعتماد إضافي، ففي جميع هذه الحالات لابد من الرجوع إلى استحصال موافقة السلطة التشريعية لطلب اعتماد إضافي .

ويخضع الصرف من هذا الاعتماد الإضافي إلى رقابة دقيقة وفعالة من قبل السلطة التشريعية. وأمام مثل هذه الحالات بدأت سلطات البرلمان تتقلص نتيجة صدور قوانين مالية إستثنائية أو تعديله تحمل مبررات ضرورية ولازمة تخص مفردات الإنفاق(١) .

كذلك الحال بالنسبة لفصل الإيرادات، التي تعتمد على إذن خاص فتكون السلطة التنفيذية مجبرة على التحصيل وإن كانت الجباية لا تحمل صفة تحديدية لكمية ما ستحصل عليه من إيرادات، لذلك فالجهة المسؤولة عن الجباية غير مجبره وملزمة بتحقيق ما هو مخمن لها، بل يمكن أن تتجاوز المقادير التخمينية أو العكس وعليه فإن تحصيل الإيرادات تتمتع بحرية أوسع من عملية القيام بصرف النفقات(٢) .

رابعاً ـ الرقابة على تنفيذ الموازنة :

إن الرقابة على تنفيذ الموازنة تحمل أهداف سياسية ومالية وذلك للتأكد من تنفيذ محتوياتها بالشكل المطلوب وعدم خروج السلطة التنفيذية عن الحدود المرسومة لها. كما تهدف الرقابة إلى الحفاظ على سير العجلة الإدارية في شؤونها المالية دون إسراف وتبذير أو تقتير، كل هذا بهدف الحفاظ على المال العام .

إن الرقابة على تنفيذ الموازنة يجب أن لا تكون شديدة ومبالغ فيها لدرجة تعرقل وتشل حركة الأجهزة الحكومية من جهة ولكي لا تنعكس أيضاً على النشاط المالي

---

(1) J. Cathclineau, op. cet, p. 168 cts.

(2) J. Cathelincau, op. cet, p. 179 ets.

الاقـتـصـادي للمـجـتـمـع ككل من جهة أخرى. لذلك لابد من إدارة أموال الدولة وفقاً للقـواعـد والقـوانين الماليـة، وبإجـراءات ووسـائل تحـقق الغرض الأساسي من تنفيذ الموازنة ألا وهو يجب عـدم تعطيل حـركة الإدارة ومرافقها المختلفة. ولأجل ذلك توجد هناك عـدة رقـابات تقوم بها أجهزة مختلفة، منها ما هو تابع للسلطة التنفيذية، ومنها ما هو تابع للسلطة التشريعية، ومنها ما هو تابع للرقابة القضائية .

ومن طرق الرقابة على الموازنة :

أ ـ الرقابة الشكلية والموضوعية :

ويقـصد بالرقابة الشكلية هي مراجعة الدفاتر والمستندات والحسابات بكل أشكالها وذلك بهدف مـعـرفة مدى صحة ومطابقة ما جاء فيها من أمور الجباية والصرف بما يتـلائم ويتماشى وتطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية المختصه. وأن الهدف من الرقـابة الشكليـة هو التأكـد من عـدم تجـاوز البنود الماليـة والحسابية لهذه القوانين والأنظمة وفيما اذا كان الصرف جاء صحيحاً ومطابقاً لها .

أمـا الرقـابة الموضـوعـيـة، فيقصد منها معرفة وكشف الخطأ الحسابي وذلك من خـلال مـراجـعـة الحـسابات والأرقام بدقة والتأكد من تنفيذ الموازنة قد حقق الهدف المرسوم لها أم لا .

ب ـ الرقابة البرلمانية :

لاحظنا أن البرلمان يمارس رقابة أثناء مرحلة اعتماد وإقرار الموازنة ويمارس رقابة لاحـقـة بعـد تنفـيـذ الموازنة، تتمثل في صورة أسئلة واستجوابات للوزراء عند مرحلة مناقشة الحساب الختامي للموازنة، وتأخذ هذه الرقابة عدة أشكال منها :

١ ـ الرقابة المعاصرة :

تتم هذه الرقابة خلال تنفيذ الميزانية عن طريق لجنة مالية مختصة في البرلمان يحق لها أن تطلب البـيـانات والوثائق والحـسـابات التي تتعلق بالموازنة ومناقشة مسؤولي

الدوائر المالية وفحص ما لديهم من تقارير وغيرها مما يتعلق بمراحل تنفيذ الموازنة، وفيما إذا جاءت مخالفة للقواعد المالية المعمول بها .

وتأخذ أنكلترا بهذا النوع من الرقابة وتمارسها عن طريق ما يسمى «بالمحاسب العام» وهو في مرتبة وزير ومستقل في عمله عن الحكومة ولا يعزل من منصبه إلا بناء على موافقة البرلمان. ويقوم المحاسب العام بمراقبة الصرف الصادر من أي وزير والمصادق عليه من وزير المالية، ثم يرفع إليه صرف النفقة لاستحصال موافقته وإذنه بالصرف، حتى يتأكد من أن هذا الصرف جاء وفقاً لما هو محدد ومخطط له في الموازنة

٢ ـ الرقابة اللاحقة :

تقوم بهذه الرقابة لجنة مالية متخصصة من البرلمان وذلك بفحص ومناقشة الحساب الختامي بعد انتهاء السنة المالية. فتقوم برفع تقاريرها إلى البرلمان، ليقوم هذا الأخير بمساءلة السلطة التنفيذية في حالة وجود خطأ أو مخالفة، مما يحرك ذلك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين على انفراد أو حتى ضد الحكومة .

إن الرقابة اللاحقة تساعد على كشف الأخطاء والانحرافات وتضع المسؤول في الحكومة تحت رقابتها وتجبره على احترام القوانين والتعليمات المالية المعمول بها، مما يقلل ذلك من المخالفات .

فهي رقابة بهدف مراجعة للحسابات المستندية لجميع العمليات المالية من جهة، ولمعرفة مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة من جهة أخرى. بالإضافة الى أن هذا النوع يقلل ويقلص من نفوذ وهيمنة السلطة التنفيذية وبعض المغالاة التي قد تحدث في صرف النفقات .

وقد أخذت فرنسا بهذا النوع من الرقابة عن طريق ما يسمى «بمحكمة المحاسبة» وهي محكمة إدارية منظمة تنظيمًا قضائياً، مهمتهم إعطاء قرار أو حكم بحسابات محاسبي وزارة المالية .

ج ـ الرقابة الإدارية :

هـي رقـابـة تـقع داخل الإدارة وبواسطتـهـا، ويقـوم بها الرؤسـاء الإداريون على مـرؤسـيـهم، أو تقـوم بها وزارة الماليـة على بقـية الوزراء بواسطة ما يسمى بالمراقب المالي، وتأخذ هذه الرقابة عدة أشكال وأهمها :

١ ـ الرقابة الذاتية :

تتـمـثل بقـيام رؤوساء الأدارات بالرقابة على مرؤسيهم عند عملية الصرف، كقيام وزير الماليـة بالرقـابة على عـمليـات الصرف عن طريق مـدراء الحسابات في الوزارات المختلفة[1] .

٢ ـ الرقابة الموضوعية :

يقـصـد بالرقابة الموضوعية رقابة وتدقيق أعمال المرؤوسين من قبل رؤسائهم في الأردن وقد تأخذ شكل رقابة سابقة أو رقابة لاحقة .

فالرقابة السابقة، هي رقـابة تبـاشرها الإدارة على نفسها، حيث لا يتم صرف أي نفـقـة أو مـبلغ مـا لم يكن مـعـتـمـداً ومطابقاً للقواعد المالية المعمول بها. فلا يعطي المسـؤول الإداري مـوافـقـتـه على الصرف ما لم يتأكد من أن صرف النفقة جاء وفقاً للاعـتمادات المخـصصة في الموازنة ومطابقاً للقواعد المالية فلا يتم صرف النفقة بدون ترخـيص مـسـبق من الرقـيب المالي، الذي يدقق عمليات وأوامر الصرف منعاً لحدوث الأخطاء والمخالفات والتجاوزات .

أما الرقابة اللاحقة، فـتتمثل في أعداد حسابات وتقارير شـهرية وربع سنوية عن سـير الاعمال المـالـيـة للوزارة، وتخضع هذه التـقـارير لرقـابة وإشراف المراقب المالي للوزارة، فـهي رقـابة شاملة للتثبت من عدم وجود مخالفات، كما أنها أشبه بالحساب

---

(١) غـالباً ما يكون في كل وزارة رقيب مالي يرتبط فنياً بوزير المالية، ويسمى بالرقيب المالي، ويكون له اسـتـقـلالية عن الوزير الذي يعمل في وزارته. وفي بعض الدول يكون خرج التدرج الوظيفي لوزارته، ويقوم الرقيب المالي برفع تقارير مالية إلى وزير المالية عن سير أعمال الصرف .

الختامي الدوري لمراجعة الدفاتر الحسابية، ويسميها البعض بمصطلح «الجرد» الذي يشمل إعداد حساب نهائي عما موجود لدى الجهة الإدارية وما تبقى لديها من موجودات، فهي رقابة تدقيق مستندي ما بين المدرج على المستندات من أرقام مبيعات، ومشتريات، وغيرها وبين الموجودات .

وتوجد رقابات أخرى تدخل ضمن إطار الرقابة الموضوعية، والمتمثلة بعدم دفع أي مبلغ صدر به أمر بالدفع من قبل المسؤول ما لم يتأكد محاسب الدائرة (المراقب المالي) أو الجهة الإدارية من مطابقة أمر الصرف للقواعد والقوانين والأنظمة المرعية .

د ـ الرقابة المالية :

تتمثل الرقابة المالية أو المحاسبية في مراقبة الإيرادات والنفقات، والتأكد من سلامتها وفحصها ومراجعتها، بما في ذلك حسابات السلف، والقروض والتسهيلات. وتتولى هذه الرقابة هيئة فنية من السلطة التشريعية يكون لها كيان إداري ومالي مستقل عن السلطة التنفيذية ولها علاقة بالسلطة التشريعية، ويمكن تشبيه هذا النوع بديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة المالية، ومهمتها فحص الأمور المالية ورفع التقارير للمجلس التشريعي في حالة وجود المخالفة .

إن الرقابة المالية إما أن تكون سابقة، أي قبل صرف النفقة، كتلك التي يقوم بها المحاسب العام في انكلترا. وإما أن تكون رقابة لاحقة كما هو في فرنسا وتبدأ عملها بعد إنتهاء السنة المالية وقفل الحساب الختامي للموازنة. فالرقابة السابقة يقتصر دورها على الانفاق، أما الرقابة اللاحقة فتشمل رقابة الإنفاق والايراد للتأكد من سلامة الإثنين. وقد تناط مهمة الرقابة المالية السابقة واللاحقة معاً بيد جهاز إداري فني واحد، كما هو في ديوان المحاسبة .

هـ ـ الرقابة القضائية :

تقوم بهذه الرقابة جهة قضائية مستقلة عن السلطتين التنفيذية والتشريعية ومهمتها محاكمة المسؤول عن الأخطاء والانحرافات المالية وإصدار العقوبات واحالته

إلى القضاء الجنائي. كما قد يطلب من هذه الجهة القضائية وضع تقارير سنوية توضح مدى سير عملية الانفاق والايراد، وفيما إذا كانت مطابقة للقوانين والقواعد والانظمة المالية، وترفع هذه التقارير السنوية بإسم رئيس الدولة أو بإسم المجالس النيابية .

و ـ الحساب الختامي :

تمارس السلطة التشريعية أحياناً رقابة تسمى بالحساب الختامي لبيان النفقات والإيرادات الفعلية للدولة عن الفترة الزمنية السابقة، أي عن السنة المالية الماضية، واظهار فيما إذا كانت قد حصلت فروقات بالنقص أو الزيادة أو ما يسمى (بالعجز أو الفائض الفعلي)، مما يساعد ذلك على تقييم أداء عمل الموازنة السابقة وفيما إذا تم صرف النفقة أو جباية الايراد بشكل صحيح عن العام الماضي. فهي رقابة أشبه بالرقابة اللاحقة، للتثبت من عدم وجود مخالفات للمراحل التي مرت بها الموازنة .

ز ـ الرقابة المالية في الأردن :

يأخذ الأردن بعدة أنواع من هذه الرقابات، فهو يأخذ بالرقابة الإدارية وبالرقابة البرلمانية، كما وضحنا شرحه سابقاً، وبالنظر لضيق الوقت في شرح الرقابة على الموازنة في الأردن والذي يحتاج لشرح أوسع، إلا أن طبيعة النظام الفصلي تتطلب منا الاختصار قدر الإمكان. ولهذا سنركز على أهم رقابة يأخذ بها الأردن ألا وهي الرقابة المالية المتمثلة برقابة ديوان المحاسبة .

يقوم ديوان المحاسبة بمراقبة إيرادات ونفقات الدولة استناداً لأحكام المادة (١١٩) من الدستور الأردني، وبصدور القانون الجديد لديوان المحاسبة لسنة ١٩٨٤، الذي أعطى لهذا الديوان سلطة الرقابة على الوزارات والمصالح الحكومية والمؤسسات الرسمية بما فيها المنشآت العامة وبعض الهيئات المحلية ات الشخصية المعنوية العامة.

ويتولى ديوان المحاسبة عدة مهام ويتبنى عدة أهداف، أهمها، تقييم الخطط المالية

والاقتصادية والتحقق من تطبيق القوانين والأنظمة المالية ذات العلاقة بالأمور المالية ومحتويات الموازنة، كما يعطي الديوان رأيه في الأوضاع والنتائج المالية لدوائر الدولة، ويمارس مسؤوليات التحقق والتأكد من جميع إيرادات الدولة وممتلكاتها ونفقاتها. كما يقوم الديوان بالرقابة المالية السابقة واللاحقة اللتان شرحناهما سابقاً .

كما يقدم رئيس الديون تقريراً سنوياً عن حسابات السنة المالية، وتقييم عمل الموازنة العامة وبعض الموازنات الملحقة والخاصة وإدراج ملاحظاته ومقترحاته والإشارة إلى المخالفات المالية، ويرفعها إلى مجلس النواب الذي ينوب عنه في الرقابة أمام السلطة التنفيذية .

المطلب الثالث

قواعد الموازنة العامة

لا تزال المبادىء التي كانت سائدة في الفكر التقليدي تحتل مكاناً مهمًا في عملية إعداد وتحضير الموازنة، وهذه القواعد أو المبادىء يمكن حصرها فيما يلي :

أولاً ـ قاعدة وحدة الموازنة :

يقصد بهذه القاعدة إدراج جميع الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة أو موازنة واحدة بدلاً من تعدد موازنات الدولة، ولهذه القاعدة أهدافها وهي :

أ ـ إن قاعدة وحدة الموازنة يسهل على السلطة التشريعية معرفة محتويات الموازنة، والإطلاع بصورة واضحة على البرنامج المالي للحكومة، مما يجعل الرقابة أكثر فاعلية على النشاط المالي للدولة .

ب ـ إن الأخذ بقاعدة وحدة الموازنة يعطي للسلطة التنفيذية فكرة واضحة عن الوضع المالي للدولة، ويساعد المهتم والمعني بشؤون الموازنة أن يتعرف على حقيقة المركز المالي للدولة من دون صعوبة، ومعرفة فيما إذا كانت الموازنة تعانى من عجز أو

في حالة فائض، وهذا يفوت على الحكومة إخفاء حقيقة الموازنة فيما لو كانت في حالة عجز أو ضائقة أو غير ذلك .

ج ـ إن قاعدة وحدة الموازنة، تفوت على الحكومة فرصة اللجوء إلى القروض بسهولة، ففي حالة تعدد الموازنات يمكن للسلطة التنفيذية أن تلجأ للقرض وتسديد بعض نفقاته من موازناتها المستقلة أو الملحقة والتي لا يعرض بعضها ولا يخضع لرقابة البرلمان، وهذا يعني إضعاف رقابة البرلمان لما تتمتع به بعض هذه الموازنات من استقلالية عن القواعد المالية المعمول بها .

بالرغم من هذه المزايا، فقد خرجت بعض الدول عن قاعدة وحدة الموازنة، لأسباب تتعلق بتطور دور الدولة وهيئاتها الرسمية، مما تتطلب إعطاء بعض المرافق الإدارية والاقتصادية استقلالية مالية للقيام بتنفيذ أهدافها بشكل أسهل وأكثر حرية مما لو ارتبطت إيراداتها ونفقاتها بالموازنة العامة للدولة .

وهذا يعني أن ظهور بعض المصالح الاقتصادية والإجتماعية للدولة، والتي يصعب إدارتها وتحقيق أهدافها إذا ما ارتبطت بقواعد وأساليب الموازنة العامة للدولة بسبب ما تمر به الموازنة من إجراءات معقدة وطويلة خصوصاً عند مناقشتها من قبل السلطة التشريعية. لذلك سمح ببعض الاستثناءات على قاعدة أو مبدأ وحدة الموازنة بما يتماشى ودور الدولة الجديد وزيادة نشاطها ومصالحها في كافة المجالات، ومن أهم الاستثناءات لهذه القاعدة :

١ ـ **الموازنات المستقلة :**

تمنح بعض المؤسسات العامة ميزانيات مستقلة وخاصة المؤسسات المتمتعة بالشخصية المعنية المستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات العامة أو المرافق العامة ذات الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية أو التعليمية أو المالية ... إلخ. وبذلك فإن هذه المؤسسات لها استقلال إداري ومالي منفصل عن الموازنة العامة للدولة، وغالباً ما يصدر بها قانون أو نظام مستقل يحدد نشؤها وأهدافها واختصاصاتها ونشاطاتها، وتتميز هذه الموازنات بما يلي :

أ ـ لا تخضع الموازنات المستقلة لأحكام وقواعد وإجراءات الموازنة العامة، ولا لرقابة وإشراف وزارات المالية إلا إذا نص على خلاف ذلك .

ب ـ لا ترتبط الموازنات المستقلة بتاريخ بداية أو نهاية السنة المالية للموازنة، ولها أحكامها وقواعدها وإجراءاتها المستقلة .

ج ـ لا تناقشها ولا تعتمدها السلطة التشريعية، وإنما يتم إقرارها واعتمادها من قبل مجلس إدارة المؤسسة أو حسب ما ينص عليه قانونها .

د ـ غالباً ما تمول الموازنات المستقلة نفسها ذاتياً، وتحتفظ بالفائض من الإيرادات وتتحمل العجز الذي يحل بها، وإذا ما تولد فارق من إيراداتها لا يعود للموازنة العامة. ولا يوجد ما يمنع من تقديم المنح والإعانات المالية لها من قبل الدولة، إلا إذا نُص على خلاف ذلك .

وقد أخذ الأردن بهذا النوع من الموازنات، كموازنة البنك المركزي الأردني، وموازنة الخطوط الجوية الملكية، وموازنة ميناء العقبة، وغيرها من المؤسسات التي لها قانون خاص بها وينص على موازنتها .

٢ ـ الموازنات الملحقة :

وهي الموازنات التي تتضمن إيرادات ونفقات بعض المصالح والهيئات العمومية التي لها طابع اقتصادي أو تعليمي أو إجتماعي، وتتطلب إدارتها نوع من الحرية في نشاطها واستقلالية في إيراداتها ونفقاتها عن الموازنة العامة للدولة، ولكن تلحق حساباتها مع الموازنة العامة بشكل منفصل عن الموازنة العامة .

أي بمعنى آخر تتمتع هذه الموازنات بجداول مستقلة تحتوي على إيرادات ونفقات المرافق أو المؤسسة العامة، وهي حداول منفصلة عن جدول الموازنة العامة. إلا أنه عند المناقشة والإقرار والمصادقة ترفق مع جدول الموازنة العامة في جدول منفصل .

هذه المؤسسات تعطي نوع من الاستقلال المالي لتخليصها من بعض القواعد والإجراءات التي قد تعيق نشاطها. ومن أهم مميزاتها

أ ـ تخضع الموازنات الملحقة للأحكام والقواعد المالية التي تخضع لها موازنة الدولة، وإنما تخصص لها جداول خاصة بها منفصلة عن إيرادات ونفقات الموازنة التي تدرج في جدول الموازنة الذي يحتوي على نفقات وإيرادات غالبية الوزارات والمصالح الحكومة، باستثناء المصالح التي تتمتع بموازنات ملحقة، ولهذا فإن ذمتها المالية منفصلة عن الموازنة العامة للدولة .

ب ـ ترتبط الموازنات الملحقة بنفس إجراءات الموازنة العامة، من حيث الاعداد والتحضير، ولكن يتم اعدادها من قبل مرافقها وتناقش من قبل وزارة المالية بشكل منفصل وبعدها تلحق بجداول منفصلة عن الموازنة العامة. ويرفع الاثنين معاً إلى مجلس الوزراء للإقرار وإلى المجلس التشريعي للمصادقة كلاً على انفراد. وبهذا فإنها تتقيد ببدء وإنتهاء السنة المالية مثلما تخضع له الموازنة العامة .

ومن الموازنات الاستثنائية الأخرى، الموازنات غير العادية، والتي تهدف إلى مواجهة الظروف الطارئة التي تمر بها البلاد كنفقات المشاريع الاقتصادية الاستثنائية ونفقات الحروب والكوارث .

ويمكن إدراج الموازنات المؤقتة ضمن هذا النوع من الموازنات الاستثنائية والتي تستخدم في حالة عدم اعتماد الموازنة العامة من قبل المجلس التشريعي ووجود بعض المشاكل فيصار الى إصدار موازنة مؤقتة لتسيير عجلة الإدارة الحكومية لحين المصادقة على الموازنة العامة أو لحين إزالة الفتور السياسي الذي قد يحدث بين السلطة التشريعية والحكومة .

ومن الموازنات الأخرى ما يسمى بموازنة «الحسابات الخاصة»، وهي موازنة تهتم بالتأمينات والودائع التي تدخل خزينة الدولة وتسترد منها بعد مرور فترة زمنية قد تكون أكثر من سنة أي أنها تدخل كإيراد مؤقت إلى الخزينة ثم تخرج منها وتعاد إلى أصحابها حسب المدة المحددة، فهي ليست نفقات نهائية كالقروض والسلف التي تمنحها الدولة للمواطنين والتي سترد قيمتها إلى الخزانة العامة، أو قد تكون إيرادات تدخل إلى خزينة الدولة على أمل استردادها وإعادتها إلى أصحابها، كالتأمينات التي

يدفعها للدولة المتعهدون والمقاولون فهذه النفقات والإيرادات أما أن تدخل إلى الخزنة العامة أو أنها تخرج منها، وفي كلا الحالتين تكون بشكل مؤقت ولهذا فإنها لا تعتبر نفقات وإيرادات نهائية، ولا يمكن إدراجها ضمن موازنة الدولة[1] .

ثانياً ـ قاعدة شمولية (عمومية) الموازنة :

إذا كانت قاعدة وحدة الموازنة تتطلب إعداد وثيقة واحدة للموازنة وليست عدة وثائق تؤدي إلى تعدد الموازنات، فإن قاعدة شمولية أو عمومية الموازنة يقضي بإدراج كافة الإيرادات وكافة النفقات في موازنة واحدة دون إجراء أي استنزال أو مقاصة ما بين الإيرادات والنفقات، أي دون طرح الانفاق العام من الإيراد العام كما كان معمولاً به في السابق، حيث كان مفهوم «الموازنة الصافية» هو السائد آنذاك والذي يعرف بإسم طريقة المقاصة أو الحسم، أي إجراء مقاصة بين إيرادات ونفقات كل وزارة أو مصلحة عامة، بحيث لا يظهر في الموازنة سوى الرصيد الصافي، الذي يكون إما في حالة عجز أو فائض .

إن الأخذ بقاعدة شمولية الموازنة يؤدي إلى فوائد منها :

١ ـ مراقبة إجمالي الإيرادات والنفقات العامة بشكل سهل وبسيط بالنسبة للسلطة التشريعية، ويجعل هذه الأخيرة على دراية وعلم بطبيعة وحجم النفقات والايرادات لكل مرفق من مرافق الدولة، وهذا مما يسهل على السلطة التشريعية الرقابة الفعالة وعدم السماح للحكومة بإخفاء أي نوع من الإيراد والإنفاق بل يظهر الموازنة بحجمها الحقيقي .

٢ ـ إن الأخذ بقاعدة شمولية الموازنة يؤدي إلى منع المغالات بالإنفاق وترشيد الاتفاق الحكومي وعدم الإسراف والتبذير في النفقات العامة، وبالنتيجة يؤدي إلى حسن إدارة الأموال العامة. حيث أن إدراج جميع النفقات والإيرادات يعتبر بمثابة رقابة داخلية على الوزارات والمرافق العامة، بحيث لا تجد مرافق الدولة وسيلة لإخفاء

---

(١) د. أعاد علي حمود : «المالية العامة»، المصدر السابق، ص ١٣٢ .

الإيراد والإنفـاق، وهو مـا يمكنهـا عـملـه فيما لو اعتمـدت أسلـوب المقاصـة أو الحسم[1] .

إن الأخـذ بقاعدة شمولية أو عمومية الموازنة يحمل معه أمرين، على ما يبدو، وهما مبدأ عدم تخصيص الايرادات، ومبدأ تخصيص الإعتمادات .

أ ـ مـبـدأ عـدم تخصـيص الإيرادات : يقصد بهذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لتـغطيـة نفـقـة مـعينة بالذات، فمثلاً ما يتأتى من حصيلة إيراد ضريبة معينة لا يجوز أن يصرف لسد نفقة إدارية أو إجتماعية، ولهذا فإن الهدف من هذه القاعدة هو تحصيل الإيرادات كافة لسد وتغطية النفقات جميعاً .

ب ـ تخصـيص الاعـتمادات : يقـصـد بقـاعـدة تخصيص الاعتماد، تخصيص مبالغ محددة لكل وجـه من وجـوه الإنفـاق العـام، أي بمـعنى آخـر أن النفقات العامة تفـصّل في توزيعـها وتخصص في الموازنة العامة، ولا تدرج بشكل إجمالي، وبذلك فإن الحكومـة تكون ملزمـة في الاعتمادات والسير ضمن تفصيل وتوزيع النفقات عند انفاقها وحسب حدود وإجازة السلطة التشريعية .

ثالثاً ـ مبدأ أو قاعدة سنوية الموازنة :

تأخـذ الكثير من الدول بقـاعـدة سنوية الموازنة، والتي يقصد بها أن سريان العمل بالموازنة العـامـة يجب أن يكون لمدة سنة قـادمة، لأسباب واعتبارات مالية واقتصادية وتقنية وسياسية :

١ ـ فمن الناحية المالية :

إن الموازنة العـامـة تتـعلق بإيرادات ونفـقـات تقـديرية عن سنة مالية قادمة، فلو اخـتيرت الفترة لأكـثـر من سنة فـقـد لا تكون التخمينات دقيقة، ويصعب التكهن بها لتـبـاعـد الفترة بين التقدير والتنفيذ الفعلي. كذلك يصعب وضعها وتقديرها لفترة أقل

---

(1) L. Philip. op. cet. p. 283 - 288 ets.

مـن سـنة حـيث تؤدي إلى إرباك واضطرابات في برنامج الدولة المالي ونشـاطهـا، كما يؤدي إلى إرهاق السلطتين التنفـيذية والتشريعية لقصر المدة الزمنية في إعداد وتحضير ومناقـشـة ومصادقة الموازنة، وفضلاً عن ذلك إلى عدم استقرار في سير المرافق العامة وارباك العجلة الإدارية للدولة [1] .

٢ ـ ومن الناحية الاقتصادية :

إن المفهوم الحديث للموازنة العامة أصبح يرتبط بالدورة الاقتصادية للبلد، وبالتالي يجب مراعاة الوضع الإقتصادي بشكل عام عند إعداد وتحضير موازنة الدولة .

فإذا مـا وضـعت الموازنة العـامـة لمدة أقل أو أكـثر من سنة فقد لا تكون فعالة في التأثير على الدورة الإقـتـصادية، حيث أن بعض الأزمات الاقتصادية لا يمكن معرفتها أو ظهـورها بشكل واضح إلا بعـد مرور فترة أطول من سنة مما يصعب على الموازنة أن تتكيف مع الدورة الاقتصادية بشكل دقيق وصحيح .

إضـافـة الى أن التنبـؤات والتـقديرات لنفقات وإيرادات الموازنة قد تكون بعيدة عن الواقع وهذا مـا يجعلهـا في تبـعـيـة للتأثيرات الاقـتصادية التي غالباً ما تطور فترتها فـيـؤدي ذلك إلى إرباك عمل الموازنة ودورها الفعال في إيجاد بعض الحلول المستعجلة لمعالجة الأزمات الاقتصادية الآنية والتخفيف منها .

وعليـه فإن سنوية الموازنة تكون أفضل وأكثر استعداد لمعالجة هذه الأزمات خلال السنة الواحدة منه إذا ما كانت أقل أو أكثر من سنة .

٣ ـ ومن الناحية التقنية :

إن الأخـذ بقـاعـدة سنوية الموازنة (من أعداد، وتحضير، ومناقشة، ومصادقة ...) تتطلب وقتاً وجهداً كبيرين يصعب القيام بهما في فترات زمنية قصيرة أقل من سنة .

وإذا كـانت الفترة أكـثـر من سنة فإننا نكون أمـام مـشـاكل فنية تتعلق بصعوبة

---

(1) M. Duverger, op. cit, p. 179 ets.

التـقـدير والتـخمين والتحضير للإيرادات والنفقات عن سنوات قادمة، كما أن التحضير لمدة أكـثـر من سنة يولد ارباك في العمل لكثير من المرافق والمصالح العمومية ويجعلها بعـيـدة عن الواقع في توقعاتها، كما أن واضعي الموازنة من خبراء وفنيين يكون عملهم صـعب في حين يكون عـملهم أدق وأسـهل لو كان تقدير الموازنة وتحضيرها لمدة سنة واحدة .

ونضـيف إلى ذلك أن جـبـاية بعض الإيرادات العامة الناجمة عن الضرائب المباشرة (كـالضريبـة على الدخل وغيرها) تفـرض وتجـبى إيراداتها في سنة، وبمـعنى آخر أن بـعض الإيرادات ترتبط بمـواسم ودورات تكتـمل في فترة السنة ويصـعب التنبـؤ بها وتقديرها عندما تكون لفترة تزيد عن السنة .

٤ ـ من الناحية السياسية :

الأصل أن قاعدة سنوية الموازنة تهدف إلى فعالية وضمان رقابة السلطة التشريعية على مـاليـة الدولة ومركزها ومراقبتها سنوياً، وذلك لأهمية محتويات الميزانية.، ولكي تسـتطيع السلطة التشريعـيـة إلى بسط رقـابتها بطريقة منظمة من جهة، ولأجل أن لا تبالغ السلطة التنفيذية من جهة أخرى في تقديراتها إذا ما زادت الفترة على السنة حيث تضعف الرقابة البرلمانية .

وجهت إلى مبدأ سنوية الميزانية عدة إنتقادات، منها ما هو تقني، في أن هنالك بعض القـرارات الماليـة التي تخص جـانب الإنفـاق لا يمكن تنفيذها لفترة سنة وإنما يحتاج تنفـيـذها لفترة أطول من سنة (كـقـرارات الإنشاء والتعمير، والتعليم ...) والتي تحتاج لسنوات متعددة .

ومن هذه الانتقادات ما هو اقتصادي، حيث يرى بعض الكتاب أن بعض النشاطات الإقـتـصـادية لا يمكن أن تعطي دورها الفـاعل خـلال السنة، إذا مـا أردنا استخدام الموازنة العـامـة كـوسـيلة للتأثير على الاقـتـصاد، لكون أن مفردات الموازنة وتأثرها وتأثيرها يحتاج لفترة أطول من سنة حتى يمكن معرفة هذه الآثار في الاقتصاد .

ومنها ما هو سياسي، إذ أن انتخاب البرلمان عادة ما يتم لفترة زمنية تتراوح ما بين (٤ ـ ٥) سنوات، في حين أن عمل الحكومة للموازنة يكون لفترة سنة واحدة. ويرى هؤلاء أن من الأفضل منطقياً تطابق فترة الموازنة مع فترة الانتخاب وجعل الموازنة سارية مع فترة ولاية البرلمان(١) .

وبالرغم من هذه الانتقادات يبقى مبدأ سنوية الموازنة قائمًا على الأقل ظاهرياً، ونفضل تطبيقه بشكل مرن .

طرأت بعض الاستثناءات على قاعدة سنوية الموازنة وذلك بوضع ميزانيات لمدة أقل أو أكثر من سنة، كحالة وجود ظرف استثنائي (حرب أو زلزال أو فيضان ...) أو لتغطية نفقات غير عادية طارئة فتلجأ الدولة إلى إصدار موازنة لمدة أقل من سنة .

فمثلاً تلجأ الدولة إلى موازنات أقل من سنة عندما تحدث مشاكل سياسية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية تؤدي إلى تأخير المصادقة على الميزانية أو قد تتأخر الحكومة من تقديم مشروع الموازنة لأسباب تقنية ومالية وغيرها، ففي جميع هذه الحالات يصار إلى إصدار موازنات شهرية مؤقتة ريثما تتم الموافقة على الموازنة العامة الجديدة .

ومن حالات وضع الموازنات لمدة أكثر من سنة والتي تحدث عندما توجد بعض النفقات والإيرادات المتكررة والثابتة، والتي لا تحتاج إلى إذن أو ترخيص سنوي من السلطة التشريعية (كحالة الاعتمادات الثابتة)، أو قد توضع الموازنة لمدة أكثر من سنة كموازنة المنهاج الاستثماري (الخطة الاقتصادية القومية) والتي يستغرق تنفيذها عدة سنوات وتسمى بالخطط الاقتصادية الثلاثية أو الخمسية .

رابعاً ـ قاعدة توازن الموازنة :

يتصرف مبدأ توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي إلى توازن حسابي بين النفقات

---

(1) Fr. Herry, "Quelque Consideration Sules Budget"
L. Philip, "Quelque", op. cet, p. 290. "Revue Socialism", Marsil, 1959, p. 203.

والإيرادات العامة واستمرارية هذا التوازن بشكل دوري ومنتظم. واعتبرت هذه القاعدة جزءاً من القانون المالي. حيث لابد من التوازن الحسابي بين كم النفقات وكم الإيرادات، مما يعني إستخدام الإيرادات لتغطية النفقات العامة .

ولذلك لا يمكن للدولة أن تلجأ إلى الإيرادات غير العادية (القروض والإصدار) لتغطية نفقاتها العامة وانما عليها الاعتماد على الايرادات العادية فقط في تمويل النفقات العامة. وبالتالي لا يجوز أن تزيد نفقاتها على إيراداتها. لذلك على الدولة أن تستخدم ما لديها من ايرادات ضريبية فقط ولا ينصح باللجوء الى الإيرادات غير العادية. مما يتوجب على الدولة حسب المفهوم التقليدي أن تقوم بتقدير دقيق لنفقاتها وإيراداتها، واحترام مبدأ توازن الموازنة حسابياً ورقمياً قدر الإمكان. ظل هذا المفهوم معمول به، ولكن بشكل مرن يتماشى ومفهوم المالية الحديث .

يتوضح لنا أن توازن الموازنة يبقى مؤشراً وهدفاً ضمنياً للعديد من الموازنات، فغالباً ما تسعى إليه موازنة الدولة، ولكن ليس على حساب مفهوم التوازن الاقتصادي، فلا ضير في مثل هذه الحالة أن يتحقق توازن مالي وإلى جانبه توازن إقتصادي، الأمر الذي يتطلب من واضعي الموازنة مراعاة أهداف الاقتصاد والمجتمع بالإضافة الى مراعاة الهدف المالي للموازنة .

وعليه لابد من تبويب الموازنة ووضع خطوطها الأساسية بما يتماشى والنشاط الاقتصادي المطلوب في الاقتصاد القومي بطريقة تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتقليص الظواهر المالية والإقتصادية السلبية التي يعانى منها الاقتصاد. كمنع التضخم والركود قدر الامكان بقصد اعطاء الموازنة دور فعال من خلال مفرداتها النفقات والإيرادات وصولاً للتأثير بالوضع الاقتصادي القائم ومعالجة الظواهر الاقتصادية السيئة .

أن تحقيق ذلك التوازن يمكن أن يعطي ثماره إذا ما راعى واضعوا الموازنة بعض الأهداف الاقتصادية الضرورية عن طريق تشجيعهم للإنفاق الخاص، وزيادة النفقات العامة، وتخفيض الضرائب على الأفراد. كل هذه الإجراءات التي يعمل بها هي محاربة

الكساد الذي يعتبر أحد المظاهر الإقتصادية السيئة. وذات الشيء إذا ما أرادوا محاربة التضخم وغيرها من الظواهر الاقتصادية، بحيث تستخدم الوسائل المالية (النفقات والإيرادات) لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ومعالجة الازمات الاقتصادية .

وبهذا الأمر نستطيع أن نقول أن قاعدة توازن الموازنة يجب أن تعمل في إطار التوازن الاقتصادي مع عدم نسيان دور هذه القاعدة وفي جعل الموازنة أيضاً هي موازنة توازن اقتصادي ومالي في آن واحد .

المطلب الرابع

الموازنة العامة في الأردن

أخذ الأردن بالموازنة العامة ونص عليها الدستور الأردني في عدة مواد. كذلك أكد على دور الموازنة وأهميتها من خلال عدة قوانين وأنظمة مالية، بما فيها النظام المالي للدولة الصادر عام ١٩٥١، والقانون الصادر سنة ١٩٦٢، والنظام المالي الصادر عام ١٩٧٨ .

لذلك فإن الموازنة العامة في الأردن أخذت بالقواعد أو المبادىء التي تنظم الموازنة بشكل واسع، ويمكن أن نرى تطبيقاتها من خلال الإطلاع على موازنات الدولة السنوية حيث نرى تجسيد للقواعد الاربعة التي شرحناها .

كذلك أن الموازنة العامة في الأردن تمر بعدة مراحل من إعداد وتحضير ومناقشة وإقرار من قبل السلطة التشريعية (مجلس الأمة والملك)، وعلى ضوء ذلك سنلخص تالياً دور الموازنة العامة .

أولاً ـ مرحلة الإعداد والتحضير :

يبدأ رئيس الوزراء بإصدار بلاغ أو خطاب موجه إلى كافة الوزارات والمصالح الحكومية التي لها علاقة بالموازنة العامة بأن تقوم بإعداد وتحضير مشروع الموازنة

العـامة، وغالباً ما تقوم دائرة الموازنة العامة بإعداد مشروع الموازنة ومخاطبة الوحدات الإدارية الحكومية في جميع أنحاء المملكة .

تـقـوم وزارات الدولة والمرافق العـامـة بناءً على خطاب رئيس الوزراء أو وزاراتهم، بتـقديم مقترحاتهم وتوقعاتهم وتنبؤاتهم للسنة المالية القادمة، وترسل هذه التقديرات إلى دائرة الموازنة العـامـة، والتي تقوم بدراسة وتحليل هذه التخمينات المقدمة من كافة المصـالح الحكومـيـة ودوائر الدولة، ومناقـشتها مع مسؤولي الوزارات ودوائر الدولة المسـؤولين عن دوائرهم فيما أدرجوه من تقديرات وتوقعات لدوائرهم .

وتقـوم دائرة الموازنة العـامة بإعداد مشروع إجمالي النفقات والإيرادات وتقديمه إلى المجلس الاستشاري للموازنة (١) الذي يدرس مشروع الموازنة وفـيما إذا جاء متماشياً مع السـيـاسة العامة ومراعياً للظروف والأوضاع الاقتصادية والمالية والنقدية، تمهيداً لرفع مشروع الموازنة إلى مجلس الوزراء الذي يقـوم بدوره بمناقـشة المشروع وإدخال مـا يـراه ضروريـاً مـن تعـديلات ضرورية ولازمـة، والاسـتماع إلى آراء وزير الماليـة ورئيس ديوان المحاسبة والخروج بمشروع جاهز لرفعه إلى مجلس النواب .

ثانياً ـ مرحلة إقرار واعتماد الموازنة العامة :

يقـدم مشروع الموازنة إلى مجلس النواب بعـد مناقـشـته وإقراره في مجلس الوزراء في موعد أقصاه ١١/٣٠ من كل عام .

ويبـدأ وزير الماليـة بطرح مشروع الموازنة على مجلس النواب بخطاب يوضح فـيه الأبعـاد والخطوط الأسـاسـيـة لمشروع الموازنة للسنة الماليـة القـادمـة، حيث يتضمن الخطاب تحليـلاً للأبعـاد والظروف الاقتصادية والمالية للبلد. ويستعرض الوزير أيضاً إجمالي النفـقات والإيرادات والمشاكل المالية والاقتصادية لموازنة العام القادم .

ويحال مشروع الموازنة إلى اللجنة الماليـة المخـتـصـة في مجلس النواب، التي تقـوم

---

(١) يتكون المجلس الاسـتـشـاري من : وزير المالية، والصناعة، والتخطيط، ومحافظ البنك المركزي، ورئيس ديوان المحاسبة .

بدراسة وتحليل مشروع الموازنة، وغالباً ما يحضر المناقشة وزير المالية ومدير عام دائرة الموازنة وذلك للاستفسار عن بعض المعلومات، وقد يتطلب أمر المناقشة استدعاء المسؤول المالي أو الإداري لأي دائرة حكومية إذا ما دعت الحاجة إلى الاستفسار منه وأخذ المعلومات .

وللجنة المالية الحق في إجراء التعديلات الضرورية واللازمة، كما تقوم اللجنة المالية المختصة في مجلس النواب بمناقشة بنود الموازنة بنداً بنداً، وابداء الملاحظات والتوصيات لرفعها إلى مجلس النواب عند مرحلة مناقشة الموازنة أمام أعضاء السلطة التنفيذية .

ويحق لمجلس النواب إجراء التعديلات على مشروع الموازنة، فله الحق بأن يقلل أو يحذف أو يعدل في فصول مشروع الموازنة الخاصة في مجال النفقات العامة، أما في مجال الضرائب فيصعب إجراء أي تعديل أو حذف لأن الضريبة تنظمها قوانين ذات اختصاص .

أما بخصوص الإيرادات الأخرى فمن حق مجلس النواب أن يقدم التعديل وأن يطلب الزيادة وخاصة الايرادات غير المربوطة بعقود. ويكون مشروع الموازنة مرفق مع مشروع قانون الموازنة في جميع المراحل، ثم يقوم رئيس مجلس النواب بإحالة مشروع الموازنة مع القانون إلى مجلس الأعيان لمناقشتها ويمران بنفس المراحل التي تمت لدى مجلس النواب .

وبعد الإنتهاء من المناقشة وإبداء الملاحظات يعاد المشروع إلى مجلس النواب لإقرار المشروع والقانون وإعادتهما إلى الحكومة لترفعها إلى جلالة الملك للمصادقة عليهما .

ويصبح قانوناً بعد المصادقة وصدور الإرادة الملكية السامية فيهما (مشروع الموازنة وقانون الموازنة) وبعد تصديق جلالة الملك عليهما يسميا معاً (بقانون الموازنة العامة للدولة) .

الباب الثاني
النظرية العامة للضريبة
والتشريع الأردني

تمهيـــد

إن الإلمام بالضريبـة العامة لا يقف عن الحد الإقتصادي أو المالي بل يجب أن يكون الالمام مـتكامـلاً وشـامـلاً للضريبـة، كعلم، وفن واقتصاد، وقانون، مما يعني دراسة أصـولها، وقـواعدها، وآثارها، وأهدافها، وهذا ما أردنا عمله في هذا الباب. ولا نريد أن نقف عند الجـانب العلمي، أو الفني، أو الاقـتـصـادي، بل أضـفنا الجـانب القـانوني والتشريعي حتى يمكن الإلمام الشامل بالضريبة .

فليس هناك اسـتـقـلال بين علم ونظرية الضريبـة وبين القـانون الضريبي، بل أن التشريع الضريبي هو الجزء العملي والمترجم والمكمل لعلم الضريبة .

لذلك سنبـحث في هذا البـاب ثلاثة فـصـول، الأول ندرس فـيـه مـفـهوم الضريبة وأنواعـهـا، والفـصل الثـاني القـانون الضريبي، أمـا الفصل الأخير فسنبحث التشريع الضريبي الأردني كنموذج تطبيقي لنظرية الضريبة بكل فروعها وأنواعها .

الفصل الأول

النظرية العامة للضريبة

الفصل الأول
النظرية العامة للضريبة

تمهيد

طرح الفقه المالي والضريبي عدة تعاريف لتحديد ماهية الضريبة، ومن أكثر التعاريف القديمة شهرة ما جاء به الفقيه جينز فعرّفها «بأنها استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً، وبشكل نهائي، وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للمجتمع» (١). وقد أخذ الكثير من الكتاب بهذا التعريف، ولكن بسبب التغيير والتطور الذي حل بمفهوم الضريبة وأهدافها، وأنواعها، فقد جاء الأستاذ (ميّل Mell) بتعريف جديد للضريبة على أنها «فريضة إجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي (الآدمي) أو المعنوي، وعند اللزوم من أشخاص القانون العام، وذلك حسب قدرتهم الضريبية وعن طريق السيادة، وبدون أي مقابل محدد، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الاقليمية» (٢) .

وفي تعريف آخر أكثر حداثة للأستاذ (كادمن) Caudement إذ عرفها «بأنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن» (٣) .

وأضاف الأستاذ الفقيه (ديفرجيه) بعض التعديلات على أثر تطور تقنية الضريبة واتساع أنواعها وعناصرها والتي ليست بعيدة عما جاء به الأستاذ (أردان) Ardant بعض العناصر أو النقاط للضريبة من خلال ما يلي :

---

(1) Jeze Gasten "Cours de Finance Publiguse", 1963.

(2) Mell, "Science et Technique Fiscales", Tomw 1 Themis, 1959, p. 49.

(3) G. Duverger, "Finance Publiguse", P.U.F, 1971, p. 107.

١ ـ أنها فريضة مالية تستقطعها الدولة نقداً .

٢ ـ فريضة بدون مقابل خاص يستفيد منه الممول أو المكلف بدفعها .

٣ ـ تدفع بشكل نهائي ولا يحق استرجاع قيمتها .

٤ ـ تدفع جبراً، حيث يتجسد فيها عنصر الإكراه بموجب قانون جباية الضريبة .

٥ ـ أنها تحمل أهداف مالية وأغراض اقتصادية واجتماعية .

فأصبحت الضريبة أداة لإدارة وتوجيه الإقتصاد، سواء في زيادة الإنتاج ونموه، أو في تحقيق التوازن الإقتصادي، وللحد من التقلبات والتفاوت في الأسعار والأجور، ولتمويل القوة الشرائية بين الدخول والثروات ... إلخ. إن تحقيق هذه الأهداف يتم عن طريق الضرائب بكل أنواعها، من ضرائب مباشرة وغير مباشرة .

ولهذا سنبحث في هذا الفصل مبحثين، في الأول التعريف بالضريبة والتنظيم الفني لها. ونخصص المبحث الثانى لندرس فيه كيفية تطبيق الضريبة .

المبحث الأول

التعريف بالضريبة وتنظيمها الفني

قبل الدخول في تعريف الضريبة وأركانها وتنظيمها الفني، لابد من تحديد الإيرادات السيادية والتي تشكل الضريبة أحد أهم هذه الإيرادات، التي تحصل عليها الدولة والهيئات العامة بما تتمتع به من سلطة آمرة وقدرة على إكراه الأفراد في دفع مبلغ الضريبة وذلك بهدف تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والإجتماعية والمالية .

تحتل دراسة الضرائب مكانة خاصة في علم المالية العامة لدورها الرئيسي في تحقيق أغراض السياسة المالية ولكونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة .

إن الاهتمام بالضرائب يزداد بصورة ملحوظة سواء من جانب الفكر المالي، أو بسبب ما تتركه الضرائب من بصمات على جوانب الحياة المختلفة في الدولة، حيث أنها تعكس الوضع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي للدولة والمجتمع .

إن دراسة الضرائب تتطلب تناول عدة جوانب لموضوعات متشعبة تتنوع بتنوع الضرائب وتقسيماتها وتنظيماتها وقواعدها وأسعارها وأوعيتها ... لذلك سنبدأ الدراسة بمطلب أول نتناول فيه التعريف بالضرائب وبيان أساس فرضها وقواعدها، ثم نتبع ذلك بمطلب ثان لمعرفة أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وفي المطلب الثالث التنظيم الفني للضريبة .

المطلب الأول

التعريف بالضريبة والقواعد التي تحكم جبايتها

سنتناول في هذا المبحث دراسة خصائص الضريبة في الفرع الأول، ومن ثم دراسة القواعد الفنية الخاصة بها التي تحكم التنظيم الضريبي في الفرع الثانى .

■ الفرع الأول : التعريف بالضريبة

تعرف الضريبة على أنها : «فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى

هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة»[1] .

يتضح من هذا التعريف أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية[2] :

١ ـ أنها مبلغ من النقود يدفعها الفرد نقداً أو الشخص المعنوي (كالشركات) .

٢ ـ تدفع جبراً، أي أن الفرد يدفعها وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ الضريبي وكيفية دفعه الذي يتم بقانون وأن إلغائها يتم بقانون. فهي ضريبة تفرض وتجبى بقانون .

٣ ـ تدفع بصفة نهائية، فدافع الضريبة لا يأمل أو ينتظر استردادها (رد قيمتها) حتى لو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها .

٤ ـ تدفع بدون مقابل، أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وباعتباره عضواً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم .

٥ ـ يمكن إضافة خاصية أخرى (٣)، وهي أن الضريبة تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية ومالية تسعى الدولة إليها لمقتضيات السياسة العامة لها. فحاجة الدولة إلى المال ضرورة لتغطية النفقات العامة، كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق غرض اجتماعي واقتصادي، وجميع هذه الأهداف تسعى لتحقيق النفع العام .

---

(١) من التعاريف التي طرحها الفقهاء، كالأستاذ (جينز)، على أنها «استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الأفراد جبراً، وبشكل نهائي، وبدون مقابل، لتغطية الأعباء المالية» .

Jeze Gasten. "Course de Finance Publiguse", 1963.

وعرفها الأستاذ (ميل) بأنها : «استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء المالية للدولة والهيئات الإقليمية» .

وطرح الأستاذ (كادمن) تعريف آخر، انظر للتفصيل :

Mell, "Science et Technique Fiscales", Tomw Themis, 1959, p. 49.

(2) G. Ardant. "Theorie Sociofogioue Du L'import". op. cit, p. 166.

(3) P. M. Caudement. "Precis de Finance Publiguse" ed mont Chrestin Tome 2, p. 82. 1975.

■ الفرع الثاني : القواعد التي تحكم جبايتها

تعني دراسة التنظيم الفني للضرائب التعريف بمختلف القواعد الفنية التي تحكم جباية الضريبة، والتي تعمل في تحديد وتقدير العناصر الخاضعة لها وتقدير السعر الواجب السريان، والوسائل لتحصيل إيراد الضريبة .

إن التنظيم الضريبي يتضمن قواعد مشتركة وأساسية صاغها (آدم سميث) وعرضها في كتابه (ثروة الأمم) في الفصل الثاني حيث يكون أول من عرضها[1] .

يقصد من وضع هذه القواعد هو ضمان تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد (المولين) ومصالح الخزينة العامة (الدولة) والتوفيق بين المصلحتين .

ونود الإشارة إلى أننا قد نوهنا في الصفحات السابقة عند الحديث عن النظام المالي الإسلامي الذي عمل بها وأخذ بإبعادها قبل أن يوضحها ويصنفها الاقتصادي «آدم سميث» .

وتتلخص القواعد الأربعة التي تناولها سميث في مؤلفه كما يأتى :

١ ـ قاعدة العدالة (المساواة) :

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعاً في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل ومؤدى ذلك :

أولاً : وجوب خضوع الجميع من أفراد وأموال للضريبة (عمومية الضريبة) دون تمييز بين نوع الإيرادات ومصدرها، ولا حتى في المبلغ الضريبي والوقت والنسب المئوية .

ثانياً : أن يراعى في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف، لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة، حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد .

---

(١) للتفصيل أكثر : انظر الدكتور أعاد علي حمود : «المالية العامة ـ النظرية العامة للضريبة»، الكتاب الثاني ١٩٨٩، جامعة بغداد .

وانظر أيضاً د. رفعت المحجوب، «المالية العامة»، دار النهضة العربية ١٩٧٩، ص ٢١

إن تحـقيق قاعدة العدالة يستند الى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تميـيـز بالصـفة الشخصية، وإنما يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الإجتماعي، فـيما إذا كان متزوج أو أعزب، فالأول يعامل معاملة ضريبة أخف من الثاني، أي ينظر إلى شـخـصـيـة الممـول ومركزه الإجتماعي. كما وتؤخذ اعتبارات أخرى، كالاعتبارات السـيـاسـيـة والاقـتـصادية والقانونية لتحقيق التوازن بين مصالح الأفراد (الممولين) ومصالح الخزينة العامة .

٢ ـ **قاعدة اليقين :**

وتعني هذه القـاعدة أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة بدون غموض أو تحكم بالنسـبـة للمول، وأن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل مـا يتـعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوماً بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما فيها المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة .

٣ ـ **قاعدة الملاءمة في الدفع :**

تقضي هذه القـاعـدة أن يكون مـيـعـاد دفع الضريبة مناسباً وملائمًا للقدرة المالية للمكلف، والتـخـفـيف قـدر المسـتطاع من وقع ثقلهـا ودفـعـها، وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون في وقت لاحق على حصول الدخل، وبدون تعسف أو تحكم، والتخفيف قدر الإمكان من وطأتها .

٤ ـ **قاعدة الاقتصاد بالتحصيل :**

إن قـاعـدة الاقـتـصاد بالتحصيل يراد بها أن ما يصرف من نفقات يجب أن تكون ضئيلة ومـتـدنيـة إلى أقـصى حـد ممكن مقارنة بحصيلتها. فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها، أو يكون الفارق بين ما يدخل الضريبة العامة من حصيلة ضريبة وبين ما يدفعه المكلفون ضئيلاً جداً .

المطلب الثاني

وعاء الضريبة

يقـصـد بوعـاء الضريبـة المادة الخـاضعة لها، والتي كانت تفرض على الأشخاص وتسمى (بالضرائب على الأشخاص) أو الجزية، أو على الرؤوس وتفرض بسعر موحد

وإن كـان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى واضمحل وحل محلها ضريبة تفرض بأسـعار مختلفة تتدرج تبعاً للمركز المالي والإجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال، وهي التي يكون محلها مالاً من ثروة أو دخل .

وبذلك تكون المادة الخـاضـعـة للضريبة ليست أشخاصاً وإنما أموال المكلف، فيتم اقـتطاع الضريبـة إمـا بشكل مـبـاشر ويطلق عليها «الضرائب المباشرة»، أو يتم اقتطاع الضريبـة بشكل غير مـبـاشر وتفـرض على وقـائع وتصرفات الأفراد لأموالهم، ويطلق عليها الشرُاح تسمية «الضرائب غير المباشرة» .

■ الفرع الأول : الضرائب المباشرة

تنقـسـم الضرائب المبـاشرة بحـسب طبـيعة المادة الخاضعة لها إلى نوعين اساسيين هما، الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال .

أولاً ـ الضرائب على الدخل :

وهي تلك الضرائب التي تتـخـذ من الدخل وعـاءً لها، وبذلك يصبح من الضروري تعريف الدخل وتحديد عناصره لكي نفهم ضريبة الدخل. فما هو تعريف الدخل ؟

أ ـ مفهوم الضريبة على الدخل :

يصعب إعطاء تعريف شامل وعام لمعنى الدخل، لأن التشريعات الضريبية للدول لا تتـضـمن نفس التـعـريف، وإنما تكتـفي هذه التشريعـات بوضع قواعد عامة لتحديد مـفـهـوم الدخل الخـاضع للضريبة. لذلك يوجد نظرياً مفهومين للدخل أولهما المفهوم التقليدي، وثانيهما المفهوم الواسع .

١ ـ المفهوم التقليدي للدخل (نظرية المصدر) :

يعـرف الدخل بمـوجب هذا المفهوم على أنه «كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليـه الفـرد بصـفـة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار». وبهذا فإن للدخل ثلاثة أركان أو مميزات وهي[١] :

أ ـ **الصفة النقدية** : ومـعناه أن يكون الدخل قـابل للتـقـدير (كنصـيب المزارع من المحصول، أو المزايا العينية التي يقدمها رب العمل كالسكن ...) فهذه المنافع تعتبر دخـلاً يمكن تقـديرها بالنقـود، أما المنافع التي يتعذر تقييمها نقداً فإنها لا تعتبر دخلاً من الوجهة الضريبية .

ب ـ **الإنتظام والدورية** : أي أن يتـجدد المال (الدخل) بصورة منتظمة وبصفة دورية ومـتكررة، خلال فترات زمنية متقاربة ومنتظمة وليس بصفة عرضية، كالرواتب، وبدلات إيجار العـقارات، وفوائد الأسـهم والسندات والودائع ... إلخ .

إن دورية الدخل لا تعني حـصـول الشـخص على نفس المقدار من المال، فقد يزيد أو ينقص هذا المقدار، ولكن يتجدد بصورة دورية ومستمرة .

ج ـ **ثبات المصدر وإستمراره** : لابد وأن يكون مـصـدر الدخل (العمل، ورأس المال) قـابل للبـقـاء والثبات النسبي وليس الثبات المطلق، فمثلاً الدخل المتأتى من رأس المال، يسـتلزم دوام رأس المال الذي يدر مـصدر الدخل، وكذلك الدخل المتأتى من عـمل الإنسـان، سـواء كـان يدوياً أو فكرياً يسـتلزم دوام واستقرار العمل لفترة زمنيـة محدودة ترتبط بحـيـاة الفرد ومدى قابليته على العمل. وأن هذا الثبات في العـمل ليس ثبـات مطلق وإنما نسبي يستمر لفترة تتعلق بقدرة الفرد على العمل لإنتاج الدخل .

وقد يكون مصدر الدخل خليطاً من رأس المال (المصدر الأول) ومن العمل (المصدر الثانى)، ويستلزم في كلا الحالتين نوع من الثبات والاستقرار النسبي .

ومن الأمـثلة على مـصدر الدخل الخليط، وجود شـخص يملك باص يدّر عليه دخلاً

---

(١) للتـفـصـيل أكـثـر انظر الدكـتـور زين العابدين ناصر، «علم المالية العامة» دار النهضة العربية ١٩٧٤، ص ٢٠٨ ـ ٢٠٩ .

شـهرياً أو سنوياً، فيكون مصدر الدخل هنا هو رأس المال المنقول (الباص)، وفي ذات الوقت إن هذا الشخص يعمل كتاجر أو محامي، ويحصل على دخل شهري أو سنوي، وأن مـصـدر الدخل هو العـمل. فـفي هذا المثـال أصـبح لدينا مصدرين للدخل الأول مـتأتي من رأس مـال منقـول (باص) والثـاني مـتأتي من عمل (ممارسة التجارة أو المحـامـاة)، وبذلك فإن دخله من الاثنين يكون مـتأتي من مـصـدر خليط وهو العمل ورأس المال .

وبذلك حـسب نظرية المصـدر فإن الدخل الضريبي هو الدخل الصافي الذي يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود .

٢ ـ المفهوم الواسع للدخل (نظرية الإثراء) :

تخضع بمـوجب المفـهـوم الواسع للدخل كل زيادة في القيمة الإيجابية (قيمة رأس المال) لذمـة المكلف الضريبي طبـيـعـيـاً أم مـعنوياً لفترة زمنية معينة. وبذلك فإن ما يحصل عليـه الشـخص من منافع وخـدمـات وأمـوال وكل ما يطرأ على المقدرة المالية للمكلف يعتبر دخلاً سواء حصل عليه بشكل منتظم أو عرضي .

وعلى ضـوء ذلك فإن الأرباح التي يحقـقـها المكلف بصورة استثنائية نتيجة قيامه بعـمل عـرضي، أو فوزه بجائزة اليانصيب، يجب أن تخضع للضريبة مثلها في ذلك مثل الإيرادات المنتظمـة والدورية التي يحصل عليـهـا المكلف من مصدر قابل للبقاء أو فيه نوع من الثبات النسبي[١] .

يظهـر أن المفهوم الواسع للدخل قد وسع من دائرة الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بإدخـال الأرباح والإيرادات الاسـتثنائية، بالإضافة إلى الأرباح أو الدخول التي يحصل عليها بشكل منتظم ودوري .

ويرى الكثير من الكتّاب أن المفـهـوم الواسع أكثر ملائمة ومراعاة لمقتضيات العدالة الضريبـية، كما أن غالبية التشريعات الضريبية قد أخذت بالمفهومين معاً، وذلك بالمفهوم

---

(١) للتـفـصـيل أكثر انظر الدكتور أعاد علي حمود : «المالية العامة»، الكتاب الثاني، المصدر السابق، ص ١٨ ـ ٢٠ .

الضيق والنص عليه في تشريعاتها الضريبية، وبالمفهوم الواسع عن طريق إضافة نصوص حديثة في قوانينها الضريبية كما فعل المشرع الضريبي العراقي والأردني، وذلك بقصد إخضاع أنواع الدخول العرضية حتى لا تفلت من الخضوع لضريبة الدخل بسبب انتفاء دوريتها .

ب ـ أنواع الضرائب على الدخل :

تختلف الضرائب على الدخل بإختلاف الأساليب المتبعة لتحديد وعاء كل منها .

١ ـ الضريبة العامة على الدخل :

يقصد بها خضوع مجموع دخول المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت أو تعددت مصادر الدخل. وتوضيح ذلك لو فرضنا أن شخص ما يحصل على دخول من عدة مصادر (كالعمل، ورأس المال المنقول، ورأس المال الثابت) فهذه الدخول جميعها تخضع لضريبة واحدة مهما تعددت المصادر وتسمى بالضريبة العامة على الدخل .

إن الضريبة العامة على الدخل تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، حيث ينظر في فرضها إلى المكلف الممول الخاضع للضريبة، وليس إلى تنوع مصادر الدخل. ويترتب على ذلك أن الأخذ بالضريبة العامة يتيح للإدارة الضريبية الحصول على صورة واضحة وشاملة عن المركز المالي الحقيقي للمكلف .

٢ ـ الضرائب على فروع الدخل :

تفرض الضريبة على فروع الدخل على شكل ضريبة منفردة على كل فرع من فروع الدخل وذلك بعد تقسيمه بحسب مصادره. بمعنى آخر أن تفرض ضريبة على الدخل المتأتى من العمل بشكل منفصل عن الدخل المتأتى من رأس المال، وبذلك نكون أمام عدد من الضرائب تفرض على دخول شخص واحد، وأن كل ضريبة تنظمها قواعد مختلفة تبعاً لمصدر الدخل الذي يحصل عليه الفرد، وبهذا يتوزع العبء الضريبي على أساس تعدد وتنوع مصادر الدخل .

أن الأخذ بهذا النوع من الضرائب المتعددة بحسب مصادر الدخل، يجعل من الممكن

التـمييز بين الدخول المختلفة ومعاملة كل منها معاملة ضريبية مناسبة استناداً لطبيعة مصدر الدخل .

من مـزايا الضرائب على فـروع الدخل أنها تحـقق التـمـييز بين مصادر الدخل من حـيث السـعـر الضريبي، ومن حـيث طريقة تقدير الدخل، وأسلوب التحصيل، كحالة جـبـاية بعض الضرائب من المنبع كـالرواتب، في حين أن البـعض الآخـر يتم تحصيلها مباشرة من المكلف كالضريبة على الأرباح التجارية .

وأخيراً فإن الأخـذ بأسلوب الضرائب على فـروع الدخل يسـمح للسلطات الضريبية بزيادة أسـعـار بعض الضرائب دون غيرها بصورة مرنة وبحسب مقتضيات الظروف الإقتصادية والإجتماعية للمكلف .

ومهما يكن من أمر المفاضلة بين النظامين المذكورين، فإن نظام الضريبة العامة على الدخل قد يكون أفضل من الوجهة العلمية لمراعاة المقدرة التكليفية للفرد، إلا أن تطبيقه يحتـاج إلى جـهاز ضريبي متقدم فنياً. وإن كان نظام الضرائب على فروع الدخل أكثر يسراً ومـرونة في التطبـيق، إلا أنه لا يخلو من العـيـوب، وخـاصـة ما يتعلق بتحقيق العـدالة في توزيع الأعـبـاء العـامـة عن طريق فـرض ضريبة عامة واحدة مبسطة على مجموع الدخل .

ثانياً ـ الضرائب على رأس المال :

هي تلك الضرائب التي تتـخـذ من رأس المال وعاء لها. ويقصد برأس المال مجموع الأمـوال (العـقـارية والمنقـولة) التي يمكن تقـديرها بالنقود، والتي يملكها الشخص في لحظة مـعـينة، سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم عاطلة عن إنتاج أي دخل[1] .

تـنقـسم الضرائب على رأس المال إلى نوعين هما : الضريبـة السنوية على رأس المال وتسـمى أيضـاً بالضريبة العادية أو الدورية على رأس المال، والأخرى تسمى الضرائب العـرضـيـة على رأس المال والتي تفـرض بصفة استثنائية على رأس المال، وتأخذ أحد

---

(1) G. Ardant. "Theorie Sociofogioue Du L'import". op. cit, p. 417.

الأشكال الثلاثة التالية : «الضريبة الاستثنائية، والضريبة على زيادة القيمة، والضريبة على التركات» .

أ ـ الضريبة السنوية (العادية) على رأس المال :

تفرض الضريبة السنوية بسعر منخفض على القيمة السنوية لمجموع رأس المال الفردي وثروته .

يتمثل فرض الضريبة السنوية في صورتين، أولهما في فرض ضريبة وحيدة على رأس المال تغني كلية عن فرض الضرائب على الدخل. وثانيهما في فرض ضريبة تكميلية على رأس المال إلى جانب الضرائب على الدخل. وذلك بأن تفرض بسعر منخفض لتكون جزءاً مكملاً لضرائب الدخل. وبهذا تكون أمام ضريبتين، ولكن في واقع الأمر أن الضريبة تقع حقيقة على الدخل، ولو أنها فرضت على ذات رأس المال .

مثال على ذلك، لنفرض أن شخصاً يمتلك (٢٠,٠٠٠) دينار وتدر عليه دخلاً سنوياً مقداره (١٠٠٠) دينار، فالأمر متشابه من حيث حصيلة الضريبة فيما لو فرضنا سعر ١٪ على رأس المال، أو لو فرضنا ٢٪ على الدخل المتولد من رأس المال والذي هو (١٠٠٠) دينار وبسعر ٢٠٪ فالنتيجة واحدة في كلا الحالتين لأن الحصيلة ستكون (٢٠٠) دينار .

ويبدو أن المشرع قصد بفرض هذه الضريبة إلى تحصيل الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة .

إن لهذه الضريبة عيوب ومزايا لا يسمح المجال لبحثها ولكن تطبيقات هذه الضريبة محدودة للغاية. فالنوع الأول الضريبة الوحيدة التي لم تطبق في التشريعات الضريبية، والنوع الثانى الضريبة التكميلية [1] وأخذت بها بعض التشريعات الضريبية لمواجهة الظروف الاستثنائية الناجمة عن نشوب الحرب العالمية الثانية .

ب ـ الضرائب العرضية على رأس المال :

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة على رأس المال العرضي، الذي يكون وعاءاً

(1) G. Tixier, G. Gest. "Droit Fiscal", L.G.D.I., 1976, p. 122.

لها. فـهي ضرائب تفـرض بسعر مرتفع نتيجة ظرف أو واقعة معينة استثنائية بحيث يكون المال وعاءها ومصدر دفعها (١)، تحـقيقاً لاعتبارات مالية. وتنقسم هذه الضريبة إلى أنواع ثلاثة هي :

١ ـ الضريبة الاستثنائية على رأس المال :

تفـرض هذه الضريبـة على رؤوس الأمـوال والثـروات التي تكونت خـلال الظروف الاسـتثنائية التي تمر بها الدولة كالحرب أو تعمير ما دمرته الحرب، أو نتيجة لوضـع مـالي سيء أو لعلاج خراب اقتصـادي، أو للحد من التفاوت في الدخول والثروات .

بالرغم من المزايا الماليـة والإجـتماعـيـة للضريبـة الاستثنائية في تقليل الفوارق بين ثـروات الأفـراد وتحـمـيل الذين أثروا من الاغنيـاء الأعـبـاء الماليـة للدولة. فإن لهذه الضريبـة عيوب اقتصـادية حيث تؤدي الى إقتطاع جزء من رؤوس الأموال المنتجة لدى الأفـراد، وبالتالي يؤدي ذلك الى هبوط مستوى الإنتاج وتهريب رؤوس الأموال المنتجة لدى الأفراد، ومن ثم إلى هبوط مستوى الإنتاج وهروب رؤوس الأموال للخارج .

بالإضـافة لهذه العيوب فإن لها عيوب اجتماعية أيضـاً، فإنها تعمل على تثبيط همم الأفـراد في ادخـار الأمـوال، ودفـعهم نحو الإسراف في الإنفاق، ولها أيضـاً عيوب مالية تؤدي إلى قلة حصيلة الضرائب على الدخل .

٢ ـ الضريبة على زيادة القيمة :

تتـخـذ هذه الضريبة من الثروة (الثابتة والمنقولة) وعاءاً لها، فتفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تطرأ على القـيـمة العقارية أكثر من المنقولة لصعوبة إخضاع الأموال المنقولة للضريبة بشكل دقيق فضلاً عن ضـآلة أهميتها الإيرادية .

إن الزيادة التي تطرأ على القيمة العقارية لا تعود إلى مجهود مالكي العقارات وإنما بسـبب الظروف الإقـتـصـادية التي يمر بها البلد نتيجة النمو المطرد في حجم السكان والحـاجـات المسـتـمـرة لاستغلال أراضي جديدة مما نتج عنه ارتفاع أسعار العقارات عموماً .

---

(1) M. Duverger. op. cit, p. 80.

٣ ـ الضريبة على التركات[1] :

تفـرض هذه الضريبـة على واقعة انتقال الثروة العقارية والمنقولة من ذمة المتوفي إلى ذمة الورثة .

إن الضريبـة على التركـات كانت ولا تزال محل نقاش نظري لبحث أساس فرضـها. فبعض الكتاب يرى أن حق الأرث إمتياز يمنحه القانون للفرد ومن ثم يحق للدولة أن تقـيد هذا الحق وأن تعتبر نفسـها شريكة في كل تركة. بينما كتّاب آخرون يؤكدون على أن الدولة تحـصل على هذه الضريبـة لتـعـويض ما ضاع من حصيلة إيرادية للخزينة العـامـة بسـبب تهرب المورث. في حين يذهب فـريق ثالث بأن الدولة تفـرضـها مقابل الخدمات التي تؤديها لكل من المورث والورثة الذين تحمي الدولة حقوقهم عند تسليم أمـوال التركـة، فـهي أشـبـه بالرسم الذي يكون مـقابل خدمة خاصة تقدمهة الدولة لـلـورثة. والقـسم الآخـر من الكتّاب يذهب إلى أنها حق إرثي وحق طبـيـعي ولا يؤيد فرض ضريبة عليه .

وتفـرض ضريبـة التركـات إمـا على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة ودون الأخذ بعين الاعتبار عدد الورثة وظروفهم وتسمى بالضريبة العامة على التركة. أو أنها تفـرض على نصـيب كل وارث مع مـراعـاة ظروفـه الإجتماعية والاقتصادية، وتسمى برسـوم الأيلولة على نصـيب كل وارث. وتفـرض إلى جـانبـها ضريبة عامة على صافي قيمة التركة .

ومن الأنظمـة الضريبـية التي تأخذ بالضريبة على التركات النظام الضريبي العراقي والمصري .

■ **الفرع الثاني : الضرائب غير المباشرة**

هي تلك الضرائب التي تفـرض على واقـعـة انفـاق الدخل واسـتـخـدامه والتصرف بالثروة وتداولها، فلذلك هي إما أن تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك أو تأخذ شكل الضرائب على التداول .

---

(1) G. Tixier. G. Gest. op. cit. p. 80.

وانظر أيضاً رأي د. عبد العال الصبكان، المرجع السابق، ص ١٢١ .

أولاً ـ الضرائب على الاستهلاك [1] :

تفرض هذه الضريبة أولاً إما على استهلاك نوع معين من البضائع المحددة وتسمى «بالضرائب الخاصة على استهلاك بعض البضائع» كالضرائب الجمركية التي تفرض عند واقعة اجتياز البضائع للحدود خروجاً ودخولاً، وغالباً ما تتركز على البضائع الداخلة (المستوردة) وذلك بأسعار متفاوتة تختلف باختلاف النظام الضريبي .

إن هذه الضريبة تفرض أما بنسبة مئوية معينة على قيمة البضاعة التي تستورد فتسمى بالضريبة الجمركية القيمية. وقد تفرض بمقدار معين ومحدد على كل وحدة من البضاعة تبعاً لنوع البضاعة أو حجمها دون النظر إلى قيمة البضاعة .

أما النوع الثاني فهي الضريبة على الاستهلاك وتسمى «بالضرائب العامة على استهلاك بعض البضائع» كالضريبة العامة على الإنفاق، وهي ضريبة تسري على كل أنواع الإنفاق التي يقوم بها الفرد، وهو بصدد استخدام دخله بهدف الاستهلاك، وتأخذ هذه الضريبة عدة صور منها :

١ ـ الضريبة على رقم الأعمال :

وهي الضريبة التي تصيب البضاعة عند انتقالها، ما بين المنتج والوسيط والمستهلك، أو بمعنى آخر عندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية وتجارية ابتداء من المنتج وصولاً إلى المستهلك [2]. ويتم فرضها وفق نسب مئوية معتدلة وقليلة حيث تفرض في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة، مثال ذلك : كأن تفرض أولاً ضريبة على تحويل بضاعة القطن من حالة الغزل إلى حالة النسيج، وثانياً وبعدها تفرض على صباغته وهكذا على كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع كلما انتقلت من شخص الى آخر .

---

(1) G. Tixier, G. Gest. op. cit, p. 118 - 121.
M. Brochiers, "Les Probliemes Import Indderect", R.S.F., 1965, No. 3, p. 309.

(2) G. Tixier, G. Gest. op. cit, p. 115.
وانظر أيضاً عدة مصادر مشار إليها في مؤلفنا، الكتاب الثاني «النظرية العامة للضريبة»، ص ٢٧ .

٢ ـ الضريبة على القيمة المضافة للبضاعة :

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على البضاعة وذلك بوضع سعر ضريبي ثابت يتحمل كل شخص ابتداءاً من المنتج ووصولاً إلى المستهلك جزء معين من هذا السعر الإجمالي خلال مرور البضاعة بجميع الأشخاص أصحاب العلاقة من أنتاجها حتى بيعها الى المستهلك(١) .

ولتوضيح ذلك، لو فرضنا أن قيمة البضاعة عند إنتاجها مئة دينار، ثم قام منتج المرحلة الثانية بالعملية الإنتاجية، مما ترتب إرتفاع قيمة البضاعة إلى مئة وخمسين دينار، أي بزيادة مقدارها خمسون ديناراً عن السعر الأصلي وهو مئة دينار، وأضاف التاجر الآخر عليها مبلغ خمسون ديناراً، وأصبح سعرها مئتي دينار، وأخيراً بيعت البضاعة بمبلغ ثلاثمائة دينار، فإن الجميع يتحملون ويشاركون في الأعباء الضريبية ولكن بنسبة مئوية لا تتجاوز ١٠٪ على القيمة المضافة إلى البضاعة ابتداءً من مرحلة إنتاجها حتى مرحلة استهلاكها، فتكون القيمة الضريبية على التوالي عشرة دنانير على المرحلة الأولى وخمسة دنانير على المرحلة الثانية، وخمسة دنانير على المرحلة الثالثة وثلاثون ديناراً على المرحلة الأخيرة(٢) .

ففي جميع المراحل قد شارك الجميع بتحمل جزء يتناسب مع القيمة التي أضيفت إلى قيمة البضاعة، أو على الفرق الذي حصل ما بين مرحلة معينة والمرحلة اللاحقة، فتكون النتيجة أن الجميع، قد ساهم في دفع نسبة معينة من الضريبة وتحمل ما يعادل ١٠٪ من قيمة البضاعة بما يتناسب والقيمة التي أضيفت إلى البضاعة عند مرحلة انتقالها بحيث يخصم من كل شخص مقدار الضريبة التي دفعها الشخص السابق أثناء المشاركة في عملية انتقال البضاعة .

وتأخذ دول السوق الأوروبية المشتركة بهذا النوع من الضرائب بالرغم من تعقيدها، لأنها تحتاج إلى جهاز إداري ضريبي جيد وعلى مستوى عال من الكفاءة الفنية والإدارية .

---

(1) G. Tixier, G. Gest. op. cit, p. 118 - 121.

R. Marjolin, "Unimport .... Sur La Depence", R-S-F, No. 1, 1957, p. 25.

(٢) للتفصيل أكثر انظر : الأمثلة المنقولة من كتاب الأستاذ (تاكسييه) Tixer، المشار إليها في مؤلفنا «النظرية العامة للضريبة»، الكتاب الثاني، ص ٢٨ .

٣ ـ الضرائب على الإنتاج والاستهلاك :

إن الضرائب على الانتـاج والإسـتـهلاك قد تفرض على إنتاج البضاعة أو تداولها أو على واقـعـة شرائهـا. فـفي الحالة الأولى تسمى بالضريبة على الإنتاج، عند فرضها على نوع مـعين من إنتـاج البـضـائع. أو قـد تفرض الضريبة عند شراء أو استهلاك بعض البضائع فتسمى بالضريبة على الاستهلاك أو المشتريات .

ثانياً ـ الضرائب على التداول :

تفـرض هذه الضريبـة على واقـعـة انتـقـال حـقـوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو ببعض التصرفات بأمواله المنقولة. فجميع التصرفات القانونية للأفراد، من بيع وإيجار وهبات ووصـايا والتي تؤدي إلى انتـقـال الأموال والثروة من شخص الى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول .

ومن الأمـثلة على هذه الضرائب، رسـوم التـسـجـيل العقاري، والرسوم القضائية، ورسوم نقل ملكية السيارات ... الخ .

اخـتلفت وجـهـات النظر في تكيـيف هذه الضرائب، فـبـعـضـهم وصفها بالرسوم، والبعض الآخر أدخلها في عداد الضرائب بالمعنى الفني للضريبة .

ومـهما يكن أمر تكيفها فإن النظام الضريبي للبلد هو الذي يحدد وصفها، فيما إذا كـانت تدخل ضـمن دائرة الرسـوم، أو أنها تدخل ضمن دائرة الضرائب. وعلى المشرع أن يتـجنب المبـالغة في فرضها لسهولة نقل عبئها على المكلف حيث لا ينظر في فرضها إلى المقدرة المالية للمكلف كما شرحناها سابقاً .

المطلب الثالث

التنظيم الفني للضريبة

تخضع الضريبة من الناحية الفنيه إلى عدة مراحل، وهي مرحلة تثبيت وتحديد الوعاء (المال) الخاضع للضريبة، ومرحلة تحديد سعر الضريبة وأشكالها، ومرحلة تقدير وتسوية الضريبة ومرحلة تحصيلها ... وبذلك نكون أمام عدة مراحل سنشير إليها بالايجاز الشديد، وفي الوقت الذي نحاول إعطاء جهد أوسع لبعض المراحل دون الأخرى. فمثلاً : مرحلة تثبيت الوعاء وتحديده سبق وأن شرحناه عند كلامنا عن فرض الضرائب على الأموال، ولا داعي لشرحها وإنما سنقتصر على شرح المراحل الأخرى .

■ الفرع الأول : تحديد سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي فتسمى بالضريبة النسبية (القياسية)، أو أنها تفرض بسعر يتغير ويختلف بحسب المادة الخاضعة للضريبة وظروف المكلف، وتسمى بالضريبة التصاعدية، فتفرض الأسعار بأسلوب فني تصاعدي يتغير حجم الوعاء الضريبي. وتختلف الأشكال الفنية للتصاعد. وأهم أنواعها[١] .

أولاً ـ التصاعد الإجمالي بالطبقات :

طبقاً للتصاعد الإجمالي يقسّم المُشرع الضريبي وعاء الضريبة إلى عدة طبقات بعضها فوق البعض الآخر، وتخضع كل طبقة منها لسعر واحد، ويرتفع هذا السعر مع ارتفاع حجم الدخل ومع الطبقة التي تعلوها .

بمعنى آخر أن المُشرع يقسم الممولين إلى عدة فئات تبعاً لمستوى دخولهم على أن

(١) توجد أساليب متعددة للتصاعد الضريبي كالتدرج التنازلي أو العكسي أو التناقض ... للتفصيل أكثر انظر : د. عبد العال الصبكان، المصدر السابق، ص ١٨٣ .
وأنظر كذلك مؤلفنا : الكتاب الثاني، «النظرية العامة للضريبة»، المصدر السابق، ص ٤١ .

يؤخـذ دخل كل طبـقة على أنه وحدة متكاملة ويعامل معاملة واحدة ابتداءً من الصفر ومنتهياً بحد أقصى لا يمكن تجاوزه .

مثال : لو قـمنا بتـقـسـيم المولين إلى عدة فئات (طبقات) فئة لا يزيد دخلها عن (١٠٠٠) ديـنار وتخضع لسـعـر (٥٪)، وفئة أخـرى دخـلـهـا مـا بين دينار واحـد و(٢٠٠٠) دينار فـتـخـضع لسعر (١٠٪)، وفئة ثـالـثـة دخلهـا مـا بين دينار واحـد و(٣٠٠٠) دينار تخضع لسعر (١٥٪)، وهكذا حتى الحد الأعلى الذي لايجوز تجاوزه

ثانياً ـ التصاعد بالشرائح :

بمـوجب هذا الأسلوب يقـسم المشرع الضريبي الوعاء أو الدخل إلى شرائح، ويحدد أو يفـرض على كل شريحة سـعراً خاصاً بها، ولا يخضع كل الدخل إلى معاملة واحدة بل يقـسم إلى شرائح، فنكون أمـام عـدة أسـعـار تطبق على وعاء واحد مقسم إلى عدة شرائح مـتـساوية وغير متساوية تخضع كل منها لسعر مختلف، فلو فرضنا أن دخل الفرد هو خمسة آلاف دينار فيقسم على الأشكال التالية :

١ ـ الألف دينار الأولى	٣٪
٢ ـ الألف دينار الثانية	٥٪
٣ ـ الألف دينار الثالثة	٧٪
٤ ـ الألف دينار الرابعة	١٠٪

وهكذا حتى خضوع المبلغ بأكمله .

يتـضح مما سبق أن الأخذ بالتصاعد وفقاً للطبقات يتم على أساس تقسيم المكلفين إلى عـدة طبـقـات، وتعـامل كل طبـقـة معاملة واحدة مستقلة عن الأخرى، في حين أن التـصـاعـد بالشرائح يتم على أسـاس أن الضريبـة تفرض على الدخل في مجموعة ولا يعـامل معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح تعامل كل شريحة معاملة خاصة بعد تقسيم الدخل .

■ **الفرع الثاني : تقدير وتحصيل الضريبة**

يستلزم أولاً فرض الضريبة وتقديرها، وثانياً ربطها بالمكلف من خلال الإقرارالضريبي، وثالثاً يتم تحصيلها في وقت لاحق عندما تصبح واجبة الأداء وهذا ما سنشرحه .

أولاً ـ تقدير الضريبة :

إن عملية تقدير الضريبة وتحديد المبلغ الخاضع للضريبة، يخضع لعدة طرق يجب اتبع إحداها في تقدير الوعاء الخاضع للضريبة، فيتم تقدير وعاء الضريبة أما بواسطة الإدارة الضريبية أو عن طريق إقرار المكلف أو عن طريق الغير[1] .

(أ) التقدير بواسطة الإدارية الضريبية :

ويسمى أيضاً بالتقدير الإداري، فتلجأ السلطة المالية إلى التقدير على ضوء ما لديها من معلومات من دخل المكلف، سواء من بعض المظاهر الخارجية التي يمكن الاعتماد عليها لقرينة ظاهرة في قياس حجم دخل المكلف. أو قد تقوم الإدارة بالتقدير الجزافي وذلك على أساس تقريبي لتحديد الدخل الخاضع استناداً إلى قرائن يفرضها المشرع تتعلق مثلاً بالقيمة الايجارية للأرض أو ببعض الأرباح أو غير ذلك من القرائن التي ينص عليها المشرع الضريبي .

وقد تقوم الإدارة بتقدير المال الخاضع للضريبة من خلال الموظف الضريبي الذي يستعين بكافة الوسائل والقرائن، بهدف الوصول إلى المقدار الحقيقي للدخل، كالتحري وجمع المعلومات والزيارة الميدانية، وغيرها من الطرق التي تساعد الموظف الضريبي في تقدير الدخل الخاضع للضريبة .

(ب) ثانياً ـ إقرار المكلف (الممول) :

الزم المشرع كل مكلف بتقديم إقرار، يوضح فيه مقدار دخله ومصدره، وذلك من خلال إملاء استمارة معينة، يبين فيها دخله السنوي السابق، مع بيان كافة أرباحه

---

(1) M. Duverger, "Finances ...", op. cit.

وبيـان مـركزه الاجتماعي، وإملاء كافة الحقول الأخرى المثبتة في الاستمارة الضريبية وعلى أقـر إملاء الاستمارة التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية يقوم الموظف الضريبي بمـراقبة الإقرار ودراسته للإطلاع على صحة ودقة المعلومات، ويحق للموظف مناقشة المكلف عن صـحـة المعلومـات الواردة في الإقـرار الضريبي، وقـد يقـتنع بصـحتها أو يرفضها وللمكلف حق الاعتراض .

(ج) التبليغ من الغير :

غـالبـاً مـا يلزم المشرع رب العـمل بأن يقـدم إقـرار عن أجـور ومـرتبـات عماله ومـسـتـخـدميه، وذلك بإجبار رب العمل بتقديم إقرار عن مستخدميه ويعول على هذا الإقـرار كأسـاس في فـرض الضريبة عليهم. كأن يقوم المحاسب في شركة أهلية بتقديم إقـرار عن رواتب وأجـور مـوظفي الشركة، أو يقدم إقرار عن الأرباح التي وزعت على المسـاهمين أو على أعـضـاء مجلس إدارة الشركة، أو كحالة أن يقدم المدين إقرار بمقدار الفائدة التي دفعت لدائنه[1] .

ويحق للسلطة الماليـة أن تتـحرى وتتحقق عن كافة المعلومات المثبتة في الإقرار مع تحمل الشخص المسؤول عن تقديم الاقرار مسؤولية صحة المعلومات .

ثانياً ـ تحصيل الضريبة

يتم تحـصـيل الضريبـة في الميـعاد الذي يحدده قانون الضريبة، وذلك إما أن يدفع المكلف الضريبـة مـبـاشرة، أو يتم تحـصـيلهـا عن طريق حجزها في المنبع كما هو في رواتب الموظفين أو العاملين في الشركات الأهلية وغيرها من المؤسسات .

إن عملية تحصيل الضريبة يقوم بها المخمن الضريبي، حيث يطبق النسب الضريبية المطلوبة على دخل المكلف بعـد الإطلاع على مـا جـاء في إقـرار المـمول من مـعلومـات وبيـانات مـتعلقة بدخله، وعلى ضوء ذلك يتحدد مبلغ أو دين الضريبة في ذمة المكلف، وعـلى الأخـير أن يلتـزم بأداء مـا عليـه من مـبلغ ضريبي. ويحق للمكلف الاعتراض

---

(١) انظر د. أعاد علي حمود : «المالية العامة ـ النظرية العامة للضريبة»، المصدر السابق، ص ٣٧ .

والطعن في القـرار الضريبي من خلال تقديم عريضة (استدعاء) إلى السلطة المالية التي أبلغـتـه بالتـقـدير وذلك خـلال ثلاثين يومـاً من تاريخ تبليغه مبيناً أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه

وفي حـالة الرفض يحق للمـول اللجـوء إلى طرق الطعن القـضائي وذلك عن طريق الاسـتئناف أمـام محكمـة مختصة، وتسمى (محكمة استئناف قضايا الدخل)، وهي محكمـة خـاصة تتكون من قاضي من الصنف الثانى رئيساً، وعضوية قاضيين لا تقل درجـة كـل منهما عن الدرجـة الرابعـة من المادة (٣٤/أ). وللمـحكمـة إصدار القرار بصـورة مسـتـعجلة وبشكل غير علني وذلك أما أن تقر التقدير السابق أو تحفظه أو تزيده أو تلغـيـه أو أن تعـيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير من جديد مادة (٣٤/هـ) .

كما يحق التـمـيـيـز في قـرارات محكمـة استئناف ضريبة الدخل وذلك في القرارات الضريبـية التي يزيد مبلغها الضريبي على الألف دينار، ويتم تمييز القرار خلال عشرة أيام من تاريخ صـدوره من محكمة الاستئناف [١]. ويكون قـرار التمييز إما بقبول أو بتأييـد القـرار المميـز أو بنقض القـرار وإعـادة القضية الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وذلك وفق الصلاحيات المعطاة لها بموجب القوانين المعمول بها .

---

(١) للتفصيل أكثر أنظر الفصل الثالث من هذا المؤلف الذي فيه توضيح عن حالات تحصيل الضريبة وضماناتها في التشريع الضريبي الأردنى .

المبحث الثاني

تطبيق الضريبة

بعد تحديد دين الضريبة تتحقق واقعة التزام المكلف بأدائها أو بنقل عبئها للغير أو التهرب منها .

المطلب الأول

تحقق الواقعة المنشئة للضريبة

تقضي القواعد العامة للضريبة أن يدفع المكلف ما عليه من مبلغ ضريبي وفي حالة تعرضه لأداء أكثر من ضريبة (الازدواج الضريبي) فيجب منع هذا الازدواج تمشياً مع قواعد العدالة الضريبية، وأن شروط الازدواج الضريبي هي :

١ ـ وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة .

٢ ـ وحدة المال الخاضع للضريبة، أي أن تكون المادة الخاضعة للضريبة واحدة .

٣ ـ وحدة الضريبة، أي أن تفرض الضريبة بنوع واحد أو متشابه على الأقل .

٤ ـ وحدة المدة، أي أن تفرض الضريبة خلال نفس السنة المالية .

العبء الضريبي وأثره :

يحاول بعض المكلفين بنقل عبء الضريبة جزئياً أو كلياً. فالتاجر الذي يستورد البضاعة ويدفع عنها ضريبة جمركية يحاول نقل عبئها جزئياً أو كلياً الى المستهلك. وكذلك المؤجر (صاحب العقار) يحاول نقل عبئها جزئياً أو كلياً إلى المستأجر ... وعليه يجب على المشرع أن يحدد أثر وعبء الضريبة قبل فرضها، والعمل على تقيد التاجر والمؤجر قدر الإمكان، والتضييق عليهم في نقل عبء الضريبة، من خلال تحديد سعر ثابت للبضاعة التي يشتريها المستهلك، ومن خلال تحديد بدل الإيجار والذي يدفعه المستأجر، وإن كانت هذه الإجراءات لا توقف عملية نقل العبء الضريبي إلا أنها تساعد في وضع صعوبات وعراقيل إدارية أمام المكلف الحقيقي بدفع الضريبة .

إن نقل عبء الضريبة يتوقف أيضاً على عوامل أخرى كالمال الخاضع للضريبة وما يحيط به من عرض وطلب، ويتوقف كذلك على سعر الضريبة وعلى عمومية الضريبة كما يتوقف نقل العبء الضريبي على مدى العلم بمقدارها ... ومهما كان من أمر فإن نقل عبء الضرائب غير المباشرة أوسع وأسهل من نقل عبء الضرائب المباشرة، كذلك يصعب نقل عبء الضريبة عندما تكون الضريبة من الضرائب العامة على جميع الأموال

المطلب الثاني

التهرب من الضريبة

يقصد بالتهرب استخدام الطرق الاحتيالية الفنية، والقانونية، والإدارية، بقصد التخلص من دفع الضريبة. فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب، كأن يتعمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يبالغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو كالامتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقاً لمبدأ التفسير الضيقة للنصوص الضريبية .

ففي جميع هذه الحالات فإن التهرب الضريبي يحمل في طياته طابع الاحتيال والغش والتخلص من العبء الضريبي .

ومن المؤكد أن للتهرب الضريبي نتائج خطيرة، لذلك يستخدم المشرع الضريبي بعض الوسائل للتقليل من حالات الامتناع عن دفع مبلغ الضريبة، كتوضيح النصوص الغامضة، وذلك بإصدار التعليمات والمنشورات بهدف سد الثغرات، أو شرح النصوص في القانون الضريبي بشكل واضح، أو قد يلجأ المُشرع على النص على بعض العقوبات والغرامات المالية والجزائية .

ففي قانون ضريبة الدخل الأردني نص المشرع على بعض العقوبات والغرامات في المواد (٤٢ ـ ٤٤ ـ ٤٥ ـ ٤٦) ما بين عقوبة الحبس والغرامة المالية لكل من ارتكب

مخالفة في إدراج معلومات كاذبة أو زور أو أعطى بيانات غير صحيحة أو تخلف عن الحضور أو غير ذلك من المخالفات .

المطلب الثالث

التمييز العلمي والقانوني - الإداري للضرائب

بالرغم من شيوع تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، واعتماد كتّاب المالية العامة على هذا التصنيف، إلا أن هنالك معايير طرحها الفقه المالي للتمييز بين الضرائب، فبعضهم اعتمد على المعيار العلمي - الفني، والقسم الآخر اعتمدوا على المعيار القانونى، وآخرون على المعيار الإداري .

■ الفرع الأول : المعيار الفني - العلمي

يقوم المعيار الفني - العلمي على أساس التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة من خلال المادة الخاضعة للضريبة، بمعنى آخر يستند على التمييز بين وجود الدخل ورأس المال واستخدامها .

فالضريبة المباشرة هي التي تقع بمناسبة وجود الدخل ورأس المال، وبالتالي فإنها تفرض على عناصر ثابتة أو مراكز مستمرة لمدة طويلة لدى المكلف. في حين أن الضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على واقعة استخدام الدخل أو رأس المال وانتقالها من شخص إلى آخر كالضريبة على التداول والاستهلاك .

وبذلك فإن هذا المعيار يتميز بمنطق سليم لأنه يستند في التفرقة على أساس طبيعة وعاء كل منها .

ويؤخذ عليه أن الأساس الذي يستند عليه لا علاقة له بجوهر الضريبة وإنما يستند كما لاحظنا على وجود الدخل ورأس المال واستخدامها. كما يؤخذ عليه أنه يعتبر ضريبة التركات ضريبة غير مباشرة لمجرد أنها تفرض على واقعة عرضية هي الوفاة، وانتقال الثروة من المورث إلى الورثة. وفي الوقت الذي يمكن اعتبارها من

الضرائب المباشرة لأنها تتمتع بنفس صفات ضريبتي الدخل ورأس المال من حيث ضخامة سعرها الضريبي، وكبر حصيلتها الضريبية، فضلاً عن أنها لا تشترك مع صفات ضرائب الانفاق التي وعائها هو الانفاق الاستهلاكي .

■ **الفرع الثاني : معيار الضريبة وعبئها (راجعية الضريبة) :**

يستند أصحاب هذا المعيار للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، على أساس قدرة المكلف الأصلي في نقل عبء الضريبة للغير. فالضريبة المباشرة هي التي يتحمل عبئها المكلف الأصلي، ولا يستطيع نقل عبئها إلى مكلف آخر. في حين أن الضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع المكلف بدفعها قانوناً، ومن ثم نقل عبئها أو أثرها إلى الغير.

إن هذا المعيار يعتمد على ظاهرة انتقال العبء الضريبي، والتي يصعب فيها تحديد العبء بشكل دقيق ومحدد. لأن نقل العبء يتوقف على عدة ظروف منها الظرف الاقتصادي كالعرض والطلب على البضائع المفروضة عليها الضريبة. فقد توصف ضريبة ما في ظرف اقتصادي على أنها ضريبة مباشرة ولا يمكن نقلها، ولكن ذات الضريبة وفي ظرف اقتصادي آخر، يمكن نقل عبئها أو جز منها للغير، مما يجعل الضريبة ووصفها في وضع غير مستقر، فتصبح بعض الضرائب تارة مباشرة وتارة أخرى غير مباشرة .

مما يجعل من الظرف الاقتصادي يتغير وصف الضريبة، مما يجعلها في وضع التبعية للوضع الاقتصادي. وهذا ما يثير السؤال التالي : هل يقال أن الضريبة مباشرة أم أنها غير مباشرة ؟ حيث أن الضريبة المباشرة تصبح ضريبة غير مباشرة عند تبدل الوضع الإقتصادي، فضلاً عن أن بعض الضرائب غير المباشرة قد تعتبر من الناحية العلمية ضرائب مباشرة إذا لم يستطع المكلف من نقل عبئها .

فمثلاً الضريبة الجمركية التي تعتبر بموجب المعيار العلمي ضرائب غير مباشرة، تصبح ضريبة مباشرة وفق هذا المعيار إذا لم يستطيع المستورد أو التاجر من نقل عبئها إلى الغير (المستهلك) أو إذا نجح في نقل عبئها فتصبح ضريبة غير مباشرة. ونكون أمام حيرة إذا استطاع نقل جزء من العبء ولم ينجح في نقل الجزء الآخر، فهل

يقال عنها أن نصفها مباشر والنصف الآخر غير مباشر ؟

ويقـال الشيء ذاته بالنسـبـة للضريبـة على الملكيـة العقارية (بدل الإيجار)، فعندما تفرض ضريبة على مالك العقار يتحملها (المؤجر) فنكون أمام ضريبة غير مباشرة .

وهكذا فإن هذا المعـيـار تعوزه الدقة والاستقرار للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

■ **الفرع الثالث : المعيار القانوني ـ الإداري**

يتلخص هذا المعـيـار في التـفـرقـة بين الضرائب المبـاشرة وغير المباشرة على أساس تحـصـيل الضريبـة (الجـهـة التي تجـبي الضريبـة)، وعلى بعض الإجـراءات الإدارية والقانونية في تحديد الوعاء الضريبي .

فـبـمـوجب هذا المعـيـار تعتبر الضرائب مباشرة إذا كانت جبايتها تتم وفق جداول واسـتمارات إسـمـيـة، يوضح فـيـها اسم المكلف ومقدار الدخل وما يجب إدراجه من مـعلومـات، بمـعنى آخـر لا تجبى بمقتضى جداول إسمية، وإنما تفرض كلما حدثت الوقـائع التي تؤدي قـانوناً لفـرضها، بحيث لا تستطيع الإدارة الضريبية التعرف على المكلف بها مـقـدمـاً، والتي لا تسـتطيع الإدارة تحـصـيل المبلغ الضريبي وفق جداول إسمية .

إن هذا المعيار يعتمد على أسلوب الجباية وملأ استمارات الضريبة، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه أو قبوله، طالما يتغير أسلوب الجباية ويرتبط بالجهة الإدارية مما سيؤثر على نوع الضريبة وعلى تغيير تكييفها. كما أن الاعتماد على هذا المعيار قد يؤدي الى نتـائج غير صـحـيـحـة من الناحـيـة العملية. فمثلاً الضريبة التي تفرض على الأرباح والأسـهم والسندات فـهي ضريبـة مـبـاشرة لكونها تقع على الدخل وبشكل مباشر في الوقت الذي أن الأخذ بهذا المعيار يجعل منه ضريبة غير مباشرة .

ولهذا فـتـعتبر جباية ضريبة الدخل بما فيها الدخل العقاري والتركات من الضرائب المـبـاشرة، لأنهـا تتم وفق جـداول واتصـال مـبـاشر مع الإدارة في حين إذا كـان دفع

الضريبــة لا يتم وفق هذه الجــداول وإنما تفرض بمناسبة وقائع لا تستوجب اتصال مباشر فإنها تعتبر من الضرائب غير المباشرة .

إن مــعــيــار الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة قد يصلح تطبيقه في حالات معينة، وقــد لا يصلح تطبيقه في جميع الحالات. فهنالك ضرائب مباشرة لا تنظم وفق إقرارات، ولا تجــبى عن طريق الاتصــال المباشر كالضريبة على أرباح الأسهم والسندات، في حين أن هناك ضرائب غير مــبــاشرة كــالضريبــة الجــمــركية والتي تفرض وتتحدد بناءً على استمارات تملأ من قبل المكلف، أي أنها تجبى عن طريق الاتصال المباشر .

فــفي الأردن تســتخدم الإدارة الضريبية دفاتر وجداول وإقرارات لجباية الضرائب، حــيــث تطلب من المكلف الضريبي إمــلاء اســتمارة وإدراج إســمــه ودخله وثروته ... وغيرها من الإجـراءات الإدارية لتحديد الوعاء الضريبي، وعلى ضوء ذلك يتحدد مقدار الضريبة وأدائها من خلال الإتصال المباشر بين المكلف والإدارة الضريبية .

ويبــدو أن المعــيــار القانونى ـ الإداري الذي اعتمد عليه النظام الضريبي الأردنى لا يمــيــز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بشكل دقيق وحقيقي، ولا يعتمد على جوهر وطبــيــعــة الضريبــة، إنما اســتند على التقسيم الإداري وعلى بعض الأجراءات الإدارية، وجــعل من الجهة التي تجبى الضريبة أساساً للتميز حيث جعل دائرة الضريبة العامة المســؤولة عن ضريبة الدخل وضريبة بدل الإيجار في الوقت الذي جعل دائرة الجمارك وغيرها مسؤولون عن ضريبة الجمارك والضرائب الأخرى .

الفصل الثاني

القانون الضريبي

الفصل الثاني
القانون الضريبي

تمهيد

تتكون دراسة القانون الضريبي (Droit Fiscal) من أصـول ومبادىء علمية وفنية في صياغة الأصول، وجعلها متماشية لسياسة الدولة الضريبية .

وسنبـحث القـانون الضريبي في مبحثين، الأول في استقلالية القانون الضريبي، وفي المبحث الثانى المكلف والإدارة الضريبية .

المبحث الأول
إستقلالية القانون الضريبية

ولد القـانون الضريبي بشكل متلازم والنظام البرلمانى، ليؤثر أحدهما في الآخر، فإن فـرض الضريبـة وجـبـايتـهـا غالباً ما ينص عليه الدستور، حيث لا يجوز أن تفرض الضريـبـة أو تـلـغى إلا بقـانون وعن طريق البرلمان. وهذا يعني بأنه لا يحق فـرض الضريبة بدون موافقة ورضا ممثلي المكلفين وهم رجال البرلمان .

إن سلطة البرلمان مطلقة وغير مقيدة في تقرير الضريبة، وهي قاعدة أساسية في كل نظام ديمقراطي (١)، وإن كـانت بعض الدول تفـرض الضريبة دون أن يكون لها نظام برلمانى، فـفي مـثل هذه الحـالة يحتـاج فـرضـها إلى تشريع بصرف النظر عن الهيئة الحـاكـمة سواء كانت الهيئة الحاكمة مجلساً نيابياً أو فرداً ... ففي جميع الأحوال لابد

(١) د. أعـاد علي حمود : «الماليـة والتشريع المالي»، الكتاب الثانى، جامعة بغداد ١٩٧٨، ص ٤٨ وما بعدها .

من قانون لفرض الضريبة، يسمى بالقانون الضريبي والذي «يضم مجموعة قواعد تنظم علاقة الدولة بالفرد في ميدان الضريبة»[1] .

هذا القانون الذي يأخذ عدة أشكال أما على شكل قانون ضريبة الدخل أو على شكل قانون الضريبة الجمركية ... وجميعها تصدر عن السلطة التشريعية التي لها الكلمة الأولى والأخيرة في إنشاء وإلغاء وتعديل الضريبة، وفي حالة صدوره من غير السلطة التشريعية، كصدوره من السلطة التنفيذية، فيعًد هذا القانون غير دستوري .

فالتشريع هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي، ولا يجوز فيه التفويض، كما لايجوز فيه للقاضي أن يلغي أو يعدل أو ينشأ الضريبة حتى بالقياس كما يحدث في حالة القانون الإداري. فالقانون الضريبي كما قال عنه الفيه (جيني) أنه قانون أشبه بقانون العقوبات، لا يحتمل التفسير أو القياس، إلا في حالات تسمى بحالات التفسير الضيق، عندما يمكن أن تتحمل عبارات النص ذلك وتتحقق للمفسر ما قصده المشرع، كحالة الاعتماد على المعنى الفني للعبارات دون مدلولها القانوني المألوف[2] .

للقانون الضريبي استقلالية من حيث تنظيم المراكز القانونية، المتمثلة بالمكلف الضريبي وبخزينة الدولة (السلطة المالية)، وضرورة التوازن بين مصالح الطرفين، فإذا كانت الضريبة واجبة على المكلف دفعها إلى الدولة، ولا يجب أن يضر بحق الملكية ولا يحق الدولة .

تتجلى خصوصية القانون الضريبي واستقلاليته في كونه قانون استثنائي، يستمد وجوده ليس من حق الدولة في أموال الأفراد ومن سلطة المشرع في فرض المبالغ الضريبية على الأفراد. وإنما أيضاً لحماية صالح الأفراد وأموالهم عند قيام الدولة باستقطاع جزء من أموالهم مقابل ماتقدمه لهم من منافع اجتماعية ومالية وسياسية.

يرتبط نطاق سريان القانون الضريبي أصلاً بمبدأ أقليمية القوانين، ولذلك فإن سيادة القانون الضريبي لا تتعدى حدود إقليم الدولة، حيث يتولد الدخل وينتج رأس المال، وتقدم الخدمات وتسمى هذه الحالة بمبدأ «إقليمية الضريبة». ولا يمنع الأخذ

(١) المرجع السابق، ص ٥٣ وما بعدها .
(٢) د. أعاد علي حمود ـ المرجع السابق ـ ص ٥٥ .

بهذا المبدأ من الاستعانة بمبادىء أخرى كمبدأ «الإقامة والجنسية» للإستفادة منهما في تحديد سريان القانون الضريبي. كما أن القانون الضريبي يأخذ أيضاً بمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي الذي يحتل مكاناً بارزاً في شؤون الضرائب .

المبحث الثاني

المكلف والإدارية الضريبية [1]

ينظم القانون الضريبي في كثير من مواده العلاقات بين المصالح المختلفة والمتمثلة في المكلفة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى. فالقانون الضريبي يفرض على المكلف تقديم إقرار ضريبي عن مدخولاته، ويحمل مسؤولية ما جاء في الكشف الضريبي من معلومات، ويحدد أيضاً هذا الإقرار التزامات المكلف أمام الضريبة، فيما يتعلق بالفترة القانونية في إعطاء المعلومات الصحيحة دون تلاعب أو إخفاء. ويلتزم المكلف بضرورة تسهيل مهمة تنفيذ القانون الضريبي، كما يجب على المول أن يدفع الضريبة في وقتها المحدد، وعلى المكلف بالإضافة الى ذلك أن يكون حسن النية وصادق في علاقته مع الإدارة الضريبية ... إلخ من الالتزامات التي ينص عليها القانون الضريبي المفترض .

وبالمقابل إن للمكلف حقوق متعددة ومن أهمها، حق طلب الحماية من تعسف الإدارة الضريبية من تطبيق القانون الضريبي، وحق إطلاع المكلف على كيفية تقدير الوعاء وفرض السعر الضريبي، وحق أخذ المعلومات عن كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها والاطلاع على الاجراءات الضريبية، كما له حق التساؤل والتضامن مع السلطة الضريبية وطلب التحكيم، وحقه في تقديم الاعتراض على الإجراءات الضريبية وعلى التقدير كما له حق الاستئناف والتمييز. ومن حقه أيضاً قبول الضريبة وطلب الاعفاء أو التنزيل وغير ذلك من الحقوق التي ينص عليها القانون الضريبي الأردنى .

أما بالنسبة للإدارة فإن القانون الضريبي قد حدد ونظم علاقتها مع المكلف سواء

---

(١) راجع مؤلفنا في «المالية والتشريع المالي»، الجزء الثاني، ص ٦١ وما بعدها .

في الضريبـة العـامـة للدخل والمتـمثلة بمديرية ضريبة الدخل، أو في الضريبة الجمركية والتي تكون مـسؤولة عن جبايتها مديرية الجمارك العامة. ولهذا فإن الإدارة الضريبية تتجسد من خلال الهيكل الإداري المسؤول عن جباية كل ضريبة على حده .

فـيقـوم الموظف الضريبي المقـدر (المخمن) بإصدار القرار الإداري الضريبي الذي يتـحـدد فـيـه اسم المكلف والوعاء الخاضع للضريبة والمبلغ الضريبي والسعر الواجب التطبيق ... كل هذه تصدر من خلال قرار إداري ضريبي، يستند على القانون الضريبي لهذا البلد .

إن الـقـرار الإداري الضريـبي الذي يصـدر من المقـدر أو المخـمن هو عـمل إداري شرطي، وليس اتفـاق بين أرادتى المكلف والإدارة. فـالقرار الضريبي عمل إداري تتجلى فـيـه إرادة المشرع الضريبي، لذلك فـهو أمر يتعلق بالنظام العام يعبر عن إرادة المشرع ويحـدد دين الضريبـة، الذي أنشىء بالقـانون الضريبي ومن ثم جـاء تقـديم الإقـرار الضريبي من قبل المكلف أو من قبل الإدارة تنفيذاً للقاعدة الضريبية وعليه فإن صدور قرار الضريبة من قبل المخمن هو ثبيت دين الضريبة وحق الدولة على المكلف .

وعلى ضـوء ذلك فإن قـرار الضريبـة هو تنفيذ لإرادة المشرع، ويجب أن يكون هذا القـرار ضـمن مـبـدأ المشروعـيـة ولا يخرج عنه. وعلى المكلف أن يلتـزم بمبلغ (دين) الضريبة لأن هذا الحق من حق الدولة وعلى المكلف أن يدفعه .

الفصل الثالث

التشريع الضريبي الأردني

الفصل الثالث

التشريع الضريبي الأردني

تمهيد

إعـتمد النظام الضريبي الأردنى على بعض الضرائب المباشرة والمتمثلة بالضريبة على الدخل، وبالضرائب غير المبـاشرة وأهمهـا الضريبـة الجـمـركـيـة والضريبة العامة على المبيعات .

ولذلك سندرس على امـتـداد الصفحات القادمة التشريع الضريبي الأردنى في ثلاثة مـباحث. الأول، نتكلم فيه عن ضريبة الدخل، أما المبحث الثانى فسندرس فيه الضريبة الجمركية وفق آخر التعديلات التي جاء بها القانون الضريبي رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م، ونخصص المبحث الثالث للبحث في موضوع الضريبة العامة على المبيعات .

المبحث الأول

الضريبة على الدخل

نظم القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ كل ما يتعلق بمكونات هذه الضريبة وسريانها. وفعل المُشرع الضريبي الأردنى أسوة بزملائه من المشرعين الضريبيين للأقطار العربية ومنهم المشرع الضريبي العراقي، بعدم إعطاء تعريف محدد للدخل الخاضع للضريبة، وإنما اكتفى بتعداد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة والأشخاص الخاضعون لها ومن ثم حدد الدخول المعفاة. مما دفعنا ذلك إلى تبني أسلوب المشرع الضريبي في شرح قانون ضريبة الدخل في عدة مطالب كما يلي :

المطلب الأول

نطاق سريان الضريبة

عالجت المادة الثالثة بفقراتها العشرة كيفية سريان الضريبة على الدخول الخاضعة للضريبة، وإن معرفة هذه الدخول يسهل علينا معرفة الدخل الذي يخضع فعلاً للضريبة والدخل الذي لا يخضع .

نصت الفقرة (أ) من المادة الثالثة على أن يخضع للضريبة الدخل المتآتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من :

١ ـ الأرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة ومن أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة .

إن أول ما يمكن ملاحظته من هذا البند أن المُشرع الضريبي لم يحدد نوع أو طبيعة الأعمال أو الحرف أو المهن أو الصنائع التي تخضع دخولها للضريبة. مما يعني لابد من الرجوع إلى القوانين المعنية المختصة في تحديد هذه الأعمال أو الحرف ... كالقانون التجاري وغيره لاستخلاص نوع وطبيعة الأعمال التي تدخل ضمن دائرة الدخول الخاضعة للضريبة .

ولذلك فمن الأمثلة على العمل التجاري (١)، هو العمل الذي يستهدف تحقيق الربح من خلال تداول واستخدام الثروة ورأس المال بشرط أن يتم العمل بشكل مشروع وغير مخالف للقانون، ومن الأمثلة على المهن، المهندس، المحامي، الطبيب ... الخ .

ومن الأمثلة على الصنائع، كالأعمال التي يقوم بها النجار أو الحداد والتي تعتمد على تحويل الشيء أو المادة من حالة إلى حالة أخرى. كتحويل الخشب إلى أبواب والحديد إلى الآلات ... وهكذا .

والملاحظة الثانية على نص البند الأول هي أن المشرع لم يحدد فترة زمنية أو لم يشترط صفة الانتظام والدورية في خضوع هذه الأرباح والمكاسب للضريبة، مما يعني خضوع هذه الأرباح وإن قام بها الشخص لمرة واحدة .

وبهذا فإن المُشرع الضريبي قد وسع من مفهوم الدخل ومن دائرة الأعمال الخاضعة للضريبة، وقد هدف من ذلك تقليص التهرب الضريبي، ولكن هذا الهدف كان على حساب الدخول المتحققة من أعمال ليس فيها عنصر الانتظام والتكرار والتي فيها احتراف، فيكون المُشرع قد أخذ بنظرية زيادة الذمة المالية التي تقوم على توسيع نطاق الدخول الخاضعة للضريبة .

٢ ـ أخضع البند الثاني للضريبة «الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن أو المنامة أو المأكل أو الإقامة أو أي علاوة أخرى باستثناء بدل التمثيل وعلاوة الضيافة أو جزء منها باستثناء علاوة الإعاشة والسفر، ويشترط في ذلك أن تنفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفة على أن تنظم أحكام هذه الفقرة بتعليمات يصدرها المدير .

بموجب هذا النص فقد اخضع المُشرع للضريبة جميع الرواتب والأجول والعلاوات والمكافآت ... وهي الرواتب التي يتقاضاها الموظف الحكومي أو المستخدم يعقد لدى الدولة أو لدى أي شخص أو شركة (القطاع الخاص) .

---

(١) من شروط العمل التجاري : أن يكون هنالك شراء من المنقولات وبهدف تحقيق الربح، وأن تكون فيه نوع من التكرار والانتظام كشراء المنقولات وبيعها واستئجارها وتأجيرها وكأعمال الصرافة والمصارف، والأعمال العقارية، وتوريد المواد ... الخ .

كما أخضع للضريبة بدل الإيجار للسكن أو القيمة المقدرة للمنامة أو المأكل أو الإقامة ... (1) وجميعها تنظم بها تعليمات يصدرها مدير عام الضريبة. وكان من الأنسب، لو أن المُشرع أناط صلاحية تنظيم ذلك بالوزير، لما للضريبة من أهمية ولكونه الشخص المسؤول عن تنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل استناداً لنص المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٥م .

يلاحظ أيضاً على هذا النص أن المُشرع استثنى من الخضوع للضريبة بدل التمثيل وعلاوة الضيافة وعلاوة الإعاشة والسفر ... (2) وذلك فيما يخص موظف القطاع العام، أما موظف القطاع الخاص اشترط في الاعفاء شروط موضحة في التعليمات .

٣ ـ اخضع المُشرع في البند الثالث للضريبة «الفوائد والخصميات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية، والصرافون المرخصون وشركات التأمين والوساطة في الأسواق الأردنية لتداول الأوراق المالية على خدماتها وتسهيلاتها الإئتمانية لعملائها» .

بموجب هذا البند اخضع المُشرع للضريبة الفوائد، والمتمثلة بالمقابل الذي يأخذه الشخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده لفترة زمنية معينة يتفق عليها، كفوائد البيع لأجل، والفوائد التي تستحقها البنوك من القروض والتسهيلات المقدمة للعملاء، وكالفوائد التي يجنيها المكلف نتيجة حكم صادر من محكمة أو تحكيم ... الخ .

وكذلك اخضع المشرع للضريبة الخصميات، وهي مبالغ تخصم نتيجة بيع الشيك، أو الكمبيالة بتاريخ سابق لاستحقاقاتها، فهذه المبالغ التي يحصل عليها القائم بعملية

---

(1) إن المقصود بالقيمة السنوية المقدرة، هي بدل الإيجار الذي يدفعه الموظف أو المستخدم المستفيد أما القيمة المقدرة للمأكل أو الإقامة فالمقصود بها المأكل المؤقت والمنامة والإقامة المؤقتة التي يثبتها الموظف أو المستخدم في كشوف الرواتب التي يقدمها لدائرة الضريبة، وعلاوة الضيافة والتي يقصد بها المبالغ التي تدفع للموظف أو المستخدم في تغطية نفقات السفر المتعلقة بالعمل.

(2) يقصد بعبارة بدل التمثيل : هي مخصصات تدفع للمسؤولين الإداريين من أجل انفاقها على متطلبات الوظيفة. أما عبارة علاوة الوظيفة فيقصد بها المبالغ التي تدفع بهدف تكريم الزبائن من أجل مصلحة العمل ... فجميع هذه العلاوات لا تدفع عنها ضريبة ... للتفصيل أكثر أنظر تعليمات وزارة المالية، رقم (1) لسنة ١٩٨٥م .

الخصم من قيمة الصفقة تخضع للضريبة، وكذلك تخضع للضريبة فروقات العملة المتحققة للبنوك المرخصة والشركات المالية والصرافون المرخصون وشركات التأمين والوساطة ... الخ .

٤ ـ اخضع البند الرابع للضريبة «المكاسب الناجمة عن أي عقد في المملكة كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية وما ماثل ذلك سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها» .

بموجب هذا النص تخضع للضريبة ما يحققه الشخص أو الشركة من أرباح متأتية من أي عقد مقاولة أو من أي تعهد أو عطاء بما فيها الأرباح المتحققة من الوكالات والتمثيل التجاري للشركات والأشخاص والوساطة التجارية (الدلالية) دون المالية، حيث أن هذه الأخيرة سبق وأن أُخضعت في البند أعلاه، ثم يضيف المشرع على اخضاع عبارة وما ماثلها من أرباح ومكاسب شبيهة بما سبقها من حالات، وبهذا يكون المُشرع قد أغلق باب التهرب الضريبي بإضافة عبارة وما شابهها من أرباح .

٥ ـ أخضع المُشَرع في البند الخامس للضريبة «المكاسب الناجمة من أي التزام أو مسافهة، وكذلك الدخل من أجور وأتعاب تقديم الاستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم وما ماثل ذلك من أعمال» .

يلاحظ أن المشرع قد أخضع للضريبة المكاسب المتأتية من أي التزام كأن يلتزم الشخص أو الشركة بدفع مبلغ معين، أو بنقل حق عيني، أو أن يقوم بعمل يتولد عنه دخل فإن الربح المتولد يخضع للضريبة .

إن الربح المتولد عن الالتزام يقصد به على الأكثر المبلغ الذي يتحقق نتيجة عدم الوفاء بالالتزام أو الإخلال به. كإخلال أحد طرفي العقد (البائع أو المشتري) بالتزاماته مما يترتب على ذلك أن يقوم أحدهما بدفع تعويض كشرط جزائي لعدم الالتزام .

ويا حبذا لو أضاف المُشرع إلى نص المادة الربح المتولد من عدم الوفاء بالالتزام عبارة على أن لا يكون مقابل خسارة لحقت المكلف سواء كانت خسارة مادية أو

معنوية، حيث أنه في حالة وجود هذه الخسارة لا يعقل أن يخضع الدخل المتولد من عدم الالتزام والذي فيه خسارة إلى ضريبة الدخل .

أما (المسافهة) فيقصد بها : المبلغ المترتب في ذمة المكلف خلال السنة، وسواء كان هذا المبلغ ناشئاً من عقد أو عن قانون، فهو يخضع لضريبة الدخل .

ونص في الشطر الثانى من البند الخامس على خضوع الدخل المتولد من أجور وأتعاب الاستشارات القانونية والتجارية لضريبة الدخل ... كذلك أخضع المُشرع أيضاً الدخل المتأتى من التحكيم بكل أنواعه المحلي والدولي وبكل فروعه التجاري والمالي والقانونى ...

وقد ختم المشرع نص البند، بإضافة عبارة شاملة وواسعة، وهي بخضوع ما ماثل ذلك من أعمال، وهذا يعني شمول كل ما لا ينص عليه في التحديد ومما يعكس توسع الدخول الخاضعة للضريبة تحسباً من أي تهرب ضريبي محتمل .

٦ ـ أخضع المُشرع للضريبة جميع «بدلات إجارة العقارات وغيرها من الأموال غير المنقولة والعوائد والأقساط وسائر الأرباح الناشئة عنها خلاف العقارات والأموال غير المنقولة» .

استناداً إلى ما جاء في هذا النص الذي شمل أرباح الأموال غير المنقولة (العقارات) السكنية وغير السكنية من تجارية وصناعية ... وأضاف أن جميع العوائد المتأتية من هذه العقارات تخضع للضريبة، وعلى الأكثر يقصد بها ما يستغله المالك من عوائد مالية متأتية من هذه العقارات كحالة «المساطحة» (١) أو التحسينات التي يضيفها على العقار وأخضع أيضاً الأقساط السنوية المترتبة على الأموال غير المنقولة .

كما أخضع المُشرع أيضاً الدخول والمكاسب المتأتية من أي ملك خلاف العقارات والتي يقصد بها على الأرجح ما يحدثه صاحب العقار من مراكز تدفئة أو مصاعد أو حراسات ... الخ والتي تزيد من القيمة الإيجارية للعقار وبذلك فإن الأرباح التي تتولد

(١) يقصد بالمساطحه : هي حق عيني يخول صاحبه أن يقيم أو ينشأ بناء أو منشآت على أراضي الغير بموجب اتفاق بين صاحب الأرض والمساطح الذي ينشأ الأبنية، وأن لا تزيد مدة المساطحية عن خمسين عاماً

من هذه الأعمال والتي تزيد في القيمة الإيجارية للعقار، فإنها جميعاً تخضع للضريبة .

٧ ـ أخضع المُشرع للضريبة في البند السابع «بدل الخلو وبدل المفتاحية» للضريبة .

ويقصد بعبارة «بدل المفتاحية» هو ما يتقاضاه المؤجر من المستأجر عندما يسلمه المأجور (العقار) عند الإيجارة. كأن يقوم المالك بتسليم مفتاح المأجور للمستأجر الأول مقابل مبلغ يتفق عليه بين الاثنين بالإضافة إلى بدل الإيجار .

أما عبارة بدل «الخلو» هو ما يتقاضاه المستأجر القديم من المستأجر الجديد عند إخلاء المأجور، ومعنى ذلك أن العلاقة تكون بين مستأجر ومستأجر آخر ولا علاقة للمالك بهذا البدل كما أن ليس لبدل الخلو علاقة بقيمة أو بدل الإيجار .

وعليه ففي كلا الحالتين يخضع بدل الخلو وبدل المفتاحية للضريبة علي الدخل، ويمكن لدافعه أن يستنزله من الضريبة واحتسابه من ضمن المصاريف والنفقات على أن يتم تنزيلها خلال مدة خمس سنوات بالتساوي .

وبالمقابل سمح المُشّرع للمستفيد من هذا المبلغ سواء كان مالكاً أو مستأجراً أن يقوم بدفع الضريبة عن المبلغ وتقسيمه على خمس سنوات قادمة، مما يعني أن للمستفيد الحق بتوزيع مبلغ الضريبة واستنزاله من الدخل الخاضع للضريبة على مدى خمس سنوات وبالتساوي .

٨ ـ اخضع المُشّرع للضريبة بموجب البند الثامن كل «المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها ويوزع الدخل الخاضع للضريبة بمقتضى هذا البند على ثلاث سنوات»

بمقتضى هذا النص اخضع المُشرع للضريبة، المبالغ المتأتية من بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو إستغلال أي علامة تجارية أو براءة اختراع أو أي حقوق في التأليف للكتب وغيرها أو الطبع. وسمح المُشّرع بأن يكون دفع الضريبة على هذه الدخول موزعاً على مدى ثلاث سنوات تسهيلاً للمستفيد من هذه المبالغ .

أن مـا يـلاحـظ عـلى هذا البند أنه لم يتطرق إلى الشـهـر، وسكت المُشرع في جميع نصوصه عن معالجتها .

كما يلاحظ أن المشرع قـد اخـضـع هذه الدخـول للضريبة في الوقت الذي أنها تؤثر على عـمليـة تطوير الثـقـافـة وانتـقـال التكنولوجيا. فيا حبذا لو لم يخضعها المُشرع للضريبـة أسـوة بما فـعله في عـدم خـضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة، وذلك بهدف تجديد رأس المال وصيانته وهذا ما نأمله من المُشرع الضريبي الأردنى .

٩ ـ بمـوجب البند التـاسع تخضع الضريبـة «الدخول المتأتية من أعمال التأمين بمـخـتلف أنواعـه وأعمال النقل البري والبـحـري والجـوي للمـقيمين وغير المقيمين» .

أن مـا جـاء في البند من إخضاع الدخول المتأتية من اعمال التأمين بمختلف أنواعه، حيث تخضع للضريبة دخول شركات التأمين للمقيمين وغير المقيمين .

١٠ ـ خـضع البند العـاشر من الفـقرة العاشرة من المادة الثالثة لتعديل بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م على الشكل التالي :

أ ـ «ببـيع الأصـول المشـمـولة بأحكام الاسـتـهلاك عليها في هذا القانون أو نقل ملكيـتها بغير طريق الإرث، ويحدد الدخل الخاضع للضريبة من هذا المصدر بما يساوي الاستهلاك الذي تم تنزيله لغايات هذا القانون أو الربح المتحقق من عملية البيع أو نقل الملكية أيهما أقل» .

يقـصـد بعـبارة الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك الآلات والمكائن وغيرها، فقد اخـضـع المُشرع للضريبـة الدخـول المتأتية من بيع هذه الأصول كما اخضع أيضاً نقل ملكيـتـهـا إلى الأصـول أو الفـروع أو الزوجة، واستثنى نقل الملكية عن طريق الإرث. وبهذا فإن الدخـول المتـحققة من هذه الأصول تخضع للضريبة على أساس سعر كلفة الأصـول بعـد تنزيل قيمة الاستهلاك (الاندثار) حتى تاريخ التنازل أو يخضع الربح المتـحـقق من عـمليـة البيع أو نقل الملكية وخير المُشرع أيهما أقل أي أنه اخضع المبلغ الأقل سعراً .

١١ ـ جاء في البند الحادي عشر ليشمل جميع الدخول التي لم ينص عليها المُشّرع الضريبي في البنود السابقة. وورد النص على الشكل التالي «تخضع للضريبة أرباح ومكاسب أي مصدر آخر غير مشمول في البنود ١ ـ ١٠ من هذه الفقرة ... والتي لم يمنح إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر» .

من النظر الى هذه البنود يمكن أن نلاحظ عدة ملاحظات وأهمها، أن المُشرع الأردنى قد عامل الدخل المتأتى من العمل، والدخل المتأتى من الثروة غير المنقولة والثروة المنقولة، معاملة ضريبية واحدة ومتساوية. وهذا في اعتقادنا يحتاج إلى إعادة نظر، حيث من الصعب قبول المساواة عندما تكون مصادر الدخل مختلفة. فالدخل المتأتى من العمل يرتبط بجهد الإنسان وعمره، بينما الدخل المتأتى من الثروة غير المنقولة يكون أقل عناءً وأقل جهداً للإنسان، ولهذا لابد من التفرقة في المعاملة الضريبية بين الإثنين .

كما يلاحظ أن المُشّرع الضريبي لم يتطرق الى بعض الأرباح وخاصة الأرباح الرأسمالية والناتجة عن شراء وبيع الأراضي والعقارات والأسهم والسندات، وهذا يعني أن المشرع قد أعطى لهذا القطاع أفضلية على القطاعات الأخرى التي لا تقل أهميتها الإقتصادية والمالية عن هذا القطاع، مما أدى إلى تفضيل الاستثمار في هذا القطاع وتحقيق أرباح تفوق الأرباح التي يحققها المستثمر في القطاعات الأخرى .

وكذلك الحال لأرباح الشركات العقارية فقد أعفاها المشرع من الضريبة في الوقت الذي اخضع للضريبة أرباح الشركات من عمولات وكمسيون شراء وبيع الأراضي والأموال غير المنقولة. مثال فقد اخضع المُشّرع للضريبة داخل الشركة التي تقوم ببناء الشقق واعفى دخل الشركة التي تقوم ببيع الشقق، في حين أن المشرع اعفى شركة محدودة تقوم ببناء الشقق ومن ثم بيعها .

كما يلاحظ أن المُشرع الضريبي لم يعالج الأرباح الناجمة من نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه بغض النظر عن الواقعة أو الوسيلة القانونية لنقل الملكية، أي بمعنى آخر أنه لم يتطرق للأرباح المتأتية من حلالات المقايضة والمصالحة والمساطحة وإزالة

الشيوع والاستملاك .... الخ .

ومن الملاحظات الأخرى، أن المُشّرع الضريبي قد توسع كثيراً للأخذ بنظرية «زيادة الذمة المالية» وقلص الاعتماد قدر الإمكان بنظرية «المنبع أو المصدر» والتي فيها عنصر التكرار والإحتراف، وبهذا فإنه يكون قد عامل الدخول والأرباح المتأتية بشكل دوري ومتكرر نفس المعاملة الضريبية للأرباح والدخول العرضية .

كما نصت الفقرة (ب) من المادة الثالثة والتي خضعت للتعديل الأخير بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م والتي جاء فيها :

١ ـ جاء في البند الأول ما نصه : **«يخضع للضريبة الدخول بما فيها الفوائد والعمولات وعوائد الاستثمارات المالية وأرباح المتاجرة بالعملات والمعادن الثمينة والأوراق المالية المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردني مقيم وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه في المملكة ولا يخضع لهذا البند فروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة طالما تعلقت تلك الدخول بالمكلف الأردني أو المقيم» .**

كما لا يخضع للضريبة بموجب هذا البند دخل المستثمر غير الأردني المتحقق له خارج المملكة من استثمار رأسماله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثماره أو بيع مشروعه أو حصته أو أسهمه بعد إخراجها من المملكة وفق أحكام قانون تشجيع الاستثمار أو أي تشريع نافذ في المملكة» .

بموجب هذا النص الذي جاء به القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م فقد خضع للضريبة جميع الدخول المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردنى أو مقيم. مما يعني أن ما يحصل عليه الأردنى أو المقيم من دخول خارج المملكة تخضع للضريبة، وهذا الاخضاع للضريبة يخالف مبدأ إقليمية الضريبة وينتج عنه أزدواج ضريبي، لآن القانون الضريبي الأردنى يتحدد ضمن إقليم المملكة، ناهيك أن مثل هذا الاقتطاع يصعب تطبيقه على المكلف .

ثم يضـيف النص على عـدم خضوع فروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة للضريبـة، في الوقت الذي اخـضـعت للضريبة هذه الفروع ما يعادل ٢٠٪ من الدخل الصافي بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبية[١] .

فإذا كـان المُشرع الضريبي قـد أحـسن عـمـلاً في إخـضـاع الدخول المتحققة خارج المملكة للضريبـة لاعـتـبارات إقتصادية واستثمارية ولتقليص التهرب الضريبي، وأبدع المشرع أيضـاً في إعفاء فروع الشركات العاملة خارج المملكة، إلا أنه عاد في البند الثانى فأخضع ما يعادل ٢٠٪ من دخل فـروع الشركات العاملة خارج المملكة للضريبة، وأنه بذلك تجـاوز مـبدأ إقليمية الضريبة باخضاعه للضريبة الدخول المتحققة خارج المملكة للأردنى وللمقيم في الأردن، كما موضح في الفقرة التاليه :

٢ - يخضع للضريبة ٢٠٪ من مجمـوع الدخل الصافي بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبـية الذي تحققه فروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة والمعلن في حساباتها الختامية المصادق عليها من مدقق الحسابات الخارجية .

وفي كل الأحـوال يعـتبر المبلغ الصـافي الناتج عن تلك النسـبة دخلاً خاضعاً للضريبـة للشركـة وتفـرض الضريبـة عليـهـا بالنسـبـة المقـررة للشركات المنصوص عليها في البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة (١٧) من هذا القانون ولا يجـوز الـسماح بتنزيل أي مـبلغ أو جـزء من ذلك المبلغ لأي سـبب من الأسباب»

إن هذا النص فيه نوع من التساؤل نضعه أمام المُشَرع الضريبي، ولا نعرف ما هـي الحكمة من خضوع ٢٠٪ من مجموع الدخل الصافي بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبية الذي تحـققه فروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة ؟! وفي الوقت نفسه ورد في البند (١) من الفقرة (ب) من المادة الثانية من قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م، أي البند أعـلاه، اعـفـاء دخل الشركـات الأردنية العاملة خارج المملكة طالما تعلقت تلك الدخول بالمكلف الأردنى أو المقـيم. ومـا نعـتـقده أن في ذلك عدم وضوح وتناقض، فضـلاً عما يؤثر على نشـاطات فـروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة، بل العكس لابد من تشـجيعها وحثها على ذلك .

---

(١) أنظر البند الثانى من الفقرة (ب) من المادة الثانية للقانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٥ .

٣ ـ ينص البند الثالث على أنه : «إذا كان المكلف شركة لايجوز فرض ضريبة على الدخـول المنصـوص عليها في البند (١) من هذه الفـقـرة مـرة ثانية بموجب البند (٢)» .

إن مـا جـاء في هذا البند ليـؤكـد عدم خضوع الشركة للضريبة بل خضوع المكلف (الشـخص) الطبـيعي الأردنى أو المقيم للضريبة، وبذلك يكون المُشرع أكد على استثناء الشركة من الخضوع للضريبة التي وردت في البند (١) من الفقرة (ب) في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م .

ولا نعـرف لماذا لم ينص المُشرع على عدم خضوع دخل الشركة وأرباحها الضريبية تلك المتحققة من المتاجرة بالعملات والأوراق المالية ... !؟

٤ ـ «لا تـسري أحكام المادة (٧) من هذا القـانون على الدخل الخـاضع للضريبة بموجب هذه الفقرة» .

وكما سنلاحظ لاحـقـاً أن المادة السـابعـة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م قد عالجت بعض الإعفاءات (السماحات) مما يعني عدم سريان هذه الإعفاءات على ما جاء في الفقرة محل الدراسة وهي الفقرة (ب) .

٥ ـ «إذا لحـقـت خـسـارة في أي سـنة وبأي شـخص ممن تنطبق عليـهم أحكام البندين (١ و٢) من هذه الفقرة فيجري تنزيلها من الدخول المنصوص عليها في كل منهما كل بند على حـده وبشكل مستقل وفي حدود هذه الدخول ويدور الرصـيـد أن وجد إلى السنة التالية مباشرة فإلى التي تليها وهكذا لغاية ست سنوات بعـد السنة التي وقـعت فـيـهـا ويجري تنزيله من الدخل الخـاضع للضريبة فـيـها من تلك الدخول شريطة احتفاظ المكلف بحسابات أصولية وصحيحة .

إن هـذا البند يعـالج حـالة الخسـارة في الأرباح، واسـتنزالها من الدخل الخـاضع للضريبـة في البندين الأول والثـانى من هذه الفـقرة، على أن يدِّور الرصيد إن وجد، إلى السنة التـاليـة مـبـاشرة، وإلى السنة التي تليها، وهكذا يتم تنزيل الخسارة لغاية ست سنوات متتالية .

٦ ـ تنطبق أحكام الفقرة (ب) من المادة الثالثة على أي شخص أردني ولو كان يحمل إلى جانب جنسيته الأردنية جنسية أخرى .

عالج المُشرع الضريبي في الفقرة (د) من قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م حالات شركة التضامن وحصة الشركاء المتضامنين في شركة التوصية بالأسهم والبسيطة حيث أضاف حصة كل منهم من الدخل الذي يحصل عليه من هذه الشركات إلى دخله من المصادر الأخرى، وذلك كما جاء النص «يوزع دخل شركة التضامن الأردنية وحصة الشركاء المتضامنين في شركة التوصية البسيطة الأردنية بين هؤلاء الشركاء وتضاف حصة كل منهم من هذا الدخل الى دخله من المصادر الأخرى» .

أضاف المُشرع في الفقرة (هـ) في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م والتي لم تكن منصوص عليها سابقاً في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م «على الرغم مما ورد في أي قانون آخر لمجلس الوزراء بتنسيب من الوزير أن يخضع للضريبة أرباح أي نشاط استثماري لأي مؤسسة عامة أو فائض إيرادها السنوي بما في ذلك المؤسسات الرسمية العامة» .

إن هذه الفقرة الجديدة التي جاء بها قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ قد فوضت مجلس الوزراء بناء على تنسيب من وزير المالية، اخضاع ارباح النشاط الاستثماري للمؤسسات العامة، دون تحديد نوع وطبيعة هذه المؤسسات الرسمية العامة أن لا تخضع للضريبة، وبذلك إن هذه الفقرة تعكس اتجاه جديد للنظام الضريبي الأردنى والذي لم يكن معروفاً أو متعاملاً فيه في القوانين الضريبية السابقة .

إن ما جاء في هذه الفقرة يضعنا أمام تساؤلين، الأول : جرت العادة أن النشاطات الاستثمارية تعفى من الضريبة ؟ والثانى : تؤكد القاعدة العامة أن الأرباح ودخول المؤسسات الرسمية العامة لا تخضع للضريبة لاعتبارات تتعلق بطبيعة نشاطها ذات الصبغة العامة، وعلى ضوء ذلك فإن إيراداتها تعتبر جزء من الإيرادات العامة للدولة ؟ فما هي الحكمة من خضوع أرباح هذه المؤسسات للضريبة ؟ وإذا كان الجواب أن لهذه المؤسسات ميزانيات مستقلة عن الميزانية العامة للدولة، فإن استقلاليتها متأتية من طبيعة نشاطاتها وأهدافها، إلا أنها تعتبر مع ذلك استثناء من الميزانية العامة

للدولة من جـهـة، كما أن إيراداتها هي إيرادات عـامـة وليـست خاصة، والمعروف أن الضريبـة تفـرض على الإيرادات والأرباح الخـاصـة وليـست على أرباح وإيرادات ذات طبيعة عامة .

أمـا إذا كان الجواب بأن هذه المؤسسات الرسمية العامة تمارس نشاط استثماري، فـمن باب أولى أن يشـجع الاسـتـثمار لاعـتـبارات اقتصادية، وأن لا تخضع أرباحها للضريبة .

المطلب الثاني

الأشخاص الخاضعون للضريبة (سريان الضريبة)

تـسري ضريـبـة الدخل أولاً على الشـخص الأردنى، وغير الأردنى المقـيم في الأردن وفـقـاً لمعـيـار الإقـامـة أولاً، وتسري الضريبـة ثانيـاً على الربح الناجم في الأردن من المتاجرة مع الأردن بمـوجب مـعيار الاقليمية، وبذلك فإن المُشرع الضريبي الأردنى قد أخـذ بهذين المعـيـارين في فـرض الضريبة واستعان بمعيار الجنسية في تحديد معيار الإقـامـة الذي يعـتـبر هو المعيار المعوّل عليه في سريان ضريبة الدخل الأردنية. وهذا ما سنوضـحـه في النقطتين التاليتين، الأولى سندرس فيها معيار الإقامة والثانية سندرس فيها معيار إقليمية الضريبة .

أولاً ـ ميعار الإقامة :

عرفت المادة الثانية عبارة «المقيم» في أربع فقرات :

حـيث نصت الفـقـرة (أ) على أن «**المقـيم الطبـيـعي الأردني الذي يقيم عادة في المملكة ولا يقل مجموع إقامته فيها عن مائة وعشرين يوماً متصلة أو متقطعة في السنة**» .

وبمـوجب هذه الفـقرة إن الشخص الطبيعي الأردنى الذي سكن الأردن مدة لا تقل عن مـائة وعشرين يومـاً خـلال السنة التي نجم فـيها الدخل، وسواء كانت هذه المدة مـتـصلة أم مـتـقطعة، دون أن يتخذ من الأردن موطناً دائمًا له، مما يعني أن المُشرع

الأردني اعـتـمـد على معيار الجنسية، وعلى الفترة الزمنية للشخص الأردني في تحديد معيار الإقامة ولم يستعان بمعيار الموطن .

ونصت الفقرة (ب) من المادة الثانية على أنه يعتبر مقيم أيضاً «**الشخص الطبيعي الأردني إذا كان خلال أية مدة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى حكومة المملكة أو أية سلطة محلية فيها**» .

وبموجب هذه الفقرة يعتبر الشخص الأردني مقيمًا خلال أية مدة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى الحكومة أو سلطة محلية .

أمـا الفـقرة (جـ) فقد نصت على أن المقيم هو «**الشـخص الطبيعي غير الأردني الذي يقـيم في المملكة مـدة مـتـصلة أو مدة متقطعة لا تقل في مجموعها عن ١٨٣ يوماً خلال السنة**» .

عـالجت هذه الفـقـرة حـالة غير الأردني من العـرب أو الأجانب المقيمين في الأردن، واشترط أن تكون مدة إقامتهم لا تقل في مجموعها عن (١٨٣) يوماً خلال السنة التي نجم فـيـهـا الدخل، وسـواء كـانت هذه المدة مـتـصلة أم متقطعة، فيلاحظ أن المُشّرع إشترط لغير الأردني لكي يعتبر مقيمًا مدة لا تقل عن (١٨٣) يوماً بينما الأردني فترة لا تـقـل عـن مـائة وعـشريـن يومـاً. وهذا يعني أن غير الأردني يجب أن يمكث فترة (١٨٣) يومـاً لكي يعـتبر مـيمًا ويتمتع بالسماحات والاعفاءات التي يستحقها، ويعني أيضـاً أن غير الأردني إذا مكث فترة أقل من (١٨٣) يوماً فإنه يخضع للضريبة ولكن لا يتمتع ولا يمنح السماحات والاعفاءات .

إن المُشرع الضريبي الأردني قد ذهب عكس زميله المُشرع العراقي الذي حابى المقيم غير العـراقي من العـرب حـيث منحه السماحات والاعفاءات القانونية أسوة بالعراقيين المقيمين [1] .

والفـقرة الأخيرة (د) قد اهتمت بحالة الشخص المعنوي (الشركات) حيث نصت على اعتبار المقيم هو «**الشـخص المعنوي إذا كـان مـسجلاً في المملكة وكان له مركزاً أو**

(١) انظر مـؤلفنا في ذلك : «المالية العـامـة والتشريع المالي»، للدكتور أعاد علي حمود، الكتاب الثاني، بيت الحكمة، جامعة بغداد، كلية القانون العام ١٩٨٧، ص ٧٨ .

فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها» .

استعان المشّرع الأردني في تحديد الشخص المعنوي المقيم على أساس معيار الموطن في تحدي معيار الإقامة، لأنه اشترط أن يكون الشخص المعنوي له مركز أو فرع في المملكة وكذلك أن يمارس هذا الشخص الإدارة والرقابة على عمله فيها. وهذا يعني لكي يعتبر هذا الشخص المعنوي مقيمًا يشترط فيه :

١ ـ أن يكون مسجلاً في المملكة .

٢ ـ له مركز أو فرع في المملكة .

٣ ـ أن يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها. كأن يكون له مكتب دائم في الأردن .

وهذا دليل على أن المُشرع استعان بمعيار الموطن في تحديد معيار إقامة الشخص المعنوي. ولم يحدد المُشرع الأردني للشخص المعنوي أي فترة زمنية، كما فعل بالنسبة للشخص الطبيعي .

نستخلص من الفقرات الأربع في تحديد مفهوم المقيم أن المشرع اشترط المدة الزمنية في جانب واستعان بمعيار الإقامة والجنسية في جانب آخر .

وبذلك فإن المقيم، هو الذي يستفيد من السماحات والاعفاءات، بينما غير المقيم هو الذي لا يستفيد من أي سماح ولا إعفاء عندما يخضع للضريبة فالمقيم هو الذي يخضع للضريبة ولكنه يتمتع بسماحات واعفاءات عائلية وشخصية، بينما غير المقيم هو أيضاً يخضع للضريبة ولكنه لا يستفيد من السماحات والاعفاءات العائلية .

مع ملاحظة أن المُشّرع الضريبي الأردني لم يفرق بين المقيم وغير المقيم من حيث خضوعهم لنفس السعر الضريبي، في حين أن المُشرع العراقي أخضع المقيم لسعر ضريبي أخف من غير المقيم .

ثانياً ـ إقليمية الضريبة :

أخضع المُشرع الضريبي الأردني للضريبة الدخول الناشئة في المملكة لأي شخص يجنيه من المملكة أو من خارجها. فبموجب البنود التي جاءت في الفقرة (أ) والفقرات (ب، ج، د) تخضع للضريبة الأرباح الناجمة في المملكة سواء كانت متولدة من عمل

تجـاري أو غير ذلك أو كان الربح ناجماً عن المتاجرة في المملكة أو حدثت خارج المملكة وكـان لهذه التـجـارة صلة بالداخل (المتـاجـرة مع المملكة) فـتخضع للضريبة الأرباح المـتـولدة في المملكة والأرباح المتـولدة من فـروع الشركـات الأردنيـة العـاملـة خـارج المملكة[1] .

المطلب الثالث

الدخول المعفاة من الضريبة

اسـتـبـعـد المشرع الضريبي بعض الدخـول من ضريبـة الدخل لأسـباب اجتماعية واقـتـصـادية وسياسية ودولية وذلك بموجب المادة السابعة من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م المعدّل .

أولاً ـ الاعفاءات الإجتماعية :

نص المشرع الأردنى في المادة السابعة على عدة إعفاءات لعدة أنواع من الدخول .

(أ) الاعفاء بقصد منع الازدواج الضريبي :

كإعـفاء نسبة ٣٠٪ مـن بـدلات الإيجار المتأتيـة من تأجير العـقـارات في محافظة العاصمة و٥٠٪ مـن هـذه البـدلات في باقي مناطق المملكة [2]. وكـذلك إعـفاء الرواتب والأجـور التي تدفـعـهـا الشركـة الأجنبـيـة المسجلة في المملكة بموجب قانون تسجيل الشركات الأجنبية لموظفيها ومستخدميها غير الأردنيين العاملين في مقرها في المملكة[3]

واعـفـى المـشرع مـن الضريبـة على الدخل كل الأرباح الرأسماليـة وتعـتبر الأرباح الـناجمة عن شراء الأراضي والعـقـارات والأسـهم والسندات وبيـعـهـا من هذه الأرباح الرأسمالية[4] .

---

(١) انظر مـا جـاء في الفقرة (أ) من المادة الثالثة من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥. وانظر كـذلك ما جاء في البند الثانى من الفقرة (ب) من المادة الثانية، من القانون السابق .

(٢) انظر البند (١٣) من الفقرة (أ) من المادة السابعة من القانون السابق .

(٣) انظر البند (١٤) من الفقرة (أ) من المادة السابعة من القانون السابق .

(٤) انظر البند (١١) من الفقرة (أ) من المادة السابعة من القانون السابق .

ومنعاً للإزدواج فقد نص المُشّرع على اعفاء الأرباح الرأسمالية، وأن كان النص غير واضح، وهل قصد المُشّرع الأرباح المتأتية من نقل ملكية العقار، بما فيها الأرباح المتولدة من بيع وشراء الأسهم والسندات ؟ وإن صح ذلك فهذا يفسر لنا أن المُشرع فعلاً قد حصن اعفاء هذه الدخول لأنه لم ينص عليها ضمن الدخول الخاضعة للضريبة التي عالجتها المادة الثالثة .

ونستخلص من ذلك أن المشرع الضريبي قد قصد إعفاء هذه الأرباح من ضريبة الدخل بسبب منع الادزاج الضريبي، حيث أن هذه الأرباح تخضع لنسبة معينة من الرسم، وإذا كانت غير ذلك فهذا النص يحتاج إلى توضيح من المُشرع الضريبي .

(ب) الاعفاء بقصد معيشي وعائلي :

كإعفاء المكافآت والتعويضات مقابل الإصابة بسبب العمل أو اعتزال الخدمة أو الوفاء والمصاب بعجز كلي من حرفة أو وظيفة والراتب التقاعدي [1] والقيمة الإيجارية للأبنية التي يشغلها مالكها وأولاده أو شقيقه أو أي من أصوله أو فروعه بموجبب البند (١٢) من المادة السابعة .

(ج) الاعفاء بقصد إجتماعي :

كإعفاء بعض الدخول العائدة للسلطات المحلية [2] ودخل النقابات من عمل لا يستهدف الربح، ودخل الجمعيات التعاونية من عمل لا يستهدف الربح ودخل أية مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربوية أو رياضية أو صحية ذات صبغة عامة ولا تستهدف الربح ودخل الأوقاف الخيرية ودخل استثمارات مؤسسة الأيتام [3] .

ثانياً ـ الاعفاءات الاقتصادية :

تقرر المادة السابعة عدة اعفاءات إقتصادية، ومن أهمها اعفاء الدخول المتأتية من الزراعة والماشية والدواجن والأسماك والنحل بما في ذلك الدخل الناجم عن تحويل

---

(١) انظر البند (٦، ٧، ٨) من الفقرة (أ) من المادة السابقة من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر البند (٢) من الفقرة (أ) من المادة السابعة من القانون السابق .
(٣) انظر البنود (٣، ٤، ٥) من الفقرة (أ) من المادة السابعة من القانون السابق .

منتوجاتها إلى بضائع أخرى بطريقة العمل اليدوي البسيط [١] وكذلك أرباح شركات إعادة التأمين الناجمة عن عقود التأمين .

ومن الاعفاءات الاقتصادية الأخرى التي جاءت بها المادة السابعة، نصت الفقرة (ب) من هذه المادة في البند الثاني، على إعفاء دخل أي صندوق تقاعد أو صندوق ادخار. كما وأكد البند الخامس أيضاً على إعفاء أرباح الأسهم التي توزعها الشركات القابضة وصناديق الاستثمار المشترك وحسابات الإستثمار المشترك وفق أحكام قانون الشركات النافذ المفعول[٢] .

أما البند السادس من الفقرة (ب) فقد عدل في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م وأصبح على الشكل التالي «باعفاء فوائد اذونات الخزينة المعفاة بموجب قانون الدين العام وسندات التنمية وإسناد قرض الخزينة وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركة المساهمة العامة» .

وكذلك أُلغي البند السابع من الفقرة (ب) في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م واستعاض عنه بالنص التالي «بإعفاء أرباح سندات المقارضة الموزعة» .

ومن الاعفاءات الإقتصادية الأخرى التي نص عليها البند الثامن من الفقرة (ب) وهي : اعفاء الفوائد للمودعين من أشخاص وشركات لدى البنوك ومؤسسات الإقراض والشركات المالية المرخصة ... كما تعفى الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والمسموح لها بقبول الودائع ... بإستثناء الفوائد المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة حيث تكون أرباحها من الفوائد خاضعة للضريبة بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار رقم ١٦ لسنة ١٩٩٥، أو أي قانون آخر، كقانون مؤسسة المدن الصناعية رقم ٥٩ لسنة ١٩٨٥ وقانون مؤسسة المناطق الحرة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٤ .

وأعفى المشرع من الضريبة الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة عن ودائع غير

---

(١) انظر البند (٩) من الفقرة (أ) من المادة السابقة من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر البند (٥) من الفقرة (ب) من المادة السابقة من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، التي وضحت حالات الإعفاء .

المقـيـمين ... واشـترط المشرع أن يكون إيداع هذه الأمـوال قـد تم وفـقـاً لأنظمة البنك المركزي[1] .

ثالثاً ـ الإعفاءات السياسية والدولية :

أورد المُشرع الضريبي الأردنى عـدة اعفاءات ذات أهداف سياسية ودولية وردت في البندين (١٤، ١٥) من الفـقـرة (أ)، حـيث نصت على اعـفـاء رواتب وأجور الموظفين والمسـتـخـدمين غير الأردنيين العـاملين في الشركـة الأجنبية المسجلة، وكذلك على إعفاء المخـصـصـات والعـلاوات لأعـضاء السلك السياسي والقنصـلي الأردنى العاملين خارج المملكة .

كما نـصـت الفـقـرة (ب) من المادة السـابعـة في بندها الثـالث على اعـفـاء رواتب ومخصـصـات أعضاء السلك السياسي والقنصلي غير الأردنيين للبلدان الأخرى شريطة المعاملة بالمثل .

ومن الاعـفاءات الدولية ما جاء في البند (١١) من الفـقرة (جـ) من المادة السابعة من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م على الاعـفـاء من الضريبة للدخل الناجم عن امتياز تحـمـيـه الحكومـة أو اتفاق عقدته بموجب الاتفايات الثنائية أو المتعددة مع الدول أو الشركات الأجنبية .

أما ما جاء في البند (١٤) من الفـقرة (جـ) المادة السابعة من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م على اعـفـاء الدخل الناجم عن براءة اختراع أو حق تأليف أو جـائزة تقـديرية شريطة أن يقـرر مجلس الوزراء اعـفـاءه. أن هذا النص يتعارض والنص الذي جاء في البند الثـامن من الفـقـرة (أ) المادة الثـالثـة التي نصت على اخضاع «المبالغ المقبوضة مـقـابل بيع أو تأجير أو منح الامـتـيـاز لاسـتـعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر ...» .

فـيـلاحظ أن المشرع قد أخضع الدخل الناجم عن براءة الاختراع أو حق التأليف ثم

---

(١) انظر البند (١٠) من الفـقـرة (أ) من المادة السـابقة من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، المعدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ .

عـاد واعـفاه شريطة أن يقرر مجلس الوزراء هذا الاعفاء. فيا حبذا لو أزال المُشرع هذا الغموض، هذا من جهة .

ومن جـهـة أخـرى فإن تفـويض مجلس الوزراء بالاعفاء من الأمور التي لا يقرها الدستور الأردني، لأن المادة (١١١) من الدسـتور تنص على أن «لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ....»، وبهذا لا يحق لمجلس الوزراء أن يمارس هذا الاعفاء إلا إذا قصد المُشّرع من ذلك أمراً آخر. وهذا أيضاً يحتاج إلى توضيح .

المطلب الرابع

تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة

تتطلب عـمليـة تحـديد الدخل الخاضع للضريبة وتقديره حصر الدخل الإجمالي بكل دقـة للوصـول إلى الدخل الصافي الذي يحصل عليه المكلف خلال السنة المالية ومدتها إثنا عشر شهراً، ولذلك سنشرحها في الفقرتين التاليتين .

أولاً ـ تحديد الدخل الخاضع للضريبة :

تتم عـمليـة تحـديد الدخل الخـاضـع للضريبة باستنزال بعض التكاليف أولاً والتي تسـمى حسب المشرع الأردني «تنزيلات نفـقـات العـمل»، وثانيـاً اسـتـخراج بعض السماحـات والتي يسميها المشرع الأردني «اعفاءات» وصولاً لاستخراج الدخل الصـافي الذي يخضع لضريبـة الدخل. وعليـه فإن الدخل الخـاضـع للضريبة هو الدخل الصـافي بعد استنزال التكاليف اللازمة لانتاجه واستخراج السماحات أو ما يسمى بالاعفاءات.

(أ) تكاليف الدخل الواجبة الخصم (تنزيلات نفقات العمل) :

اسـتـعـمل المُشرع الأردني مـصطلح التنزيل في المادة التاسعة للتعبير عن التكاليف الواجب اسـتنزالها أو خـصـمها من الدخل الإجمالي بقصد الوصول إلى الدخل الصـافي ويخضع هذا الأخير فقط للضريبة .

إن التنزيلات أو التكاليف هي في حـقـيقة الأمر عبارة عن مصاريف ونفقات أنفقها

المكلف للحصول على الدخل الإجمالي خلال السنة المالية المنصرمة، وهذه المصاريف والنفقات غالباً ما تكون مرتبطة بنشاط المكلف لإنتاج دخله الإجمالي، الذي حصل عليه خلال السنة، وقد حددها المُشرع في أربع عشرة فقرة ويشترط أن تكون هذه المصاريف والنفقات موثقة ومؤيدة حتى يمكن استنزالها، وهي :

١ ـ **أرباح المرابحة أو الفوائد المدنية**، باستثناء أرباح سندات المقارضة الموزعة والفوائد التي تتحقق للمودعين لدى البنوك (١) والتي أعفاها المُشَرع من المادة السابعة، ولذلك فإن أرباح المرابحة أو الفوائد المدنية هي التي تستنزل وتعتبر من التكاليف الواجب خصمها لأنها تعتبر كمصاريف أُنفقت في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة فلا بد من استخراجها .

٢ ـ **بدلات الإيجار المدفوعة**، كأجرة المحل الذي أشغل للحصول على الدخل وإذا كان المحل ملكاً صرفاً للمكلف فيؤخذ إيجاره المقدر .

٣ ـ **الرواتب والأجور المدفوعة**، والتي يدفعها المكلف للمستخدمين عنده .

٤ ـ **الضرائب والرسوم المدفوعة عدا ضريبة الدخل**، كرسوم الاشتراك في النقابات ورسم الطابع والرسوم والضرائب التي لها علاقة بنشاطه أو بدخله .

٥ ـ **المبالغ التي يدفعها المستخدم عن العاملين لديه**، للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي ومساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يؤسسه المستخدم بموافقة الوزير لمصلحة العاملين عنده .

٦ ـ **مكافآت نهاية الخدمة المدفوعة** .

٧ ـ **الديون الهالكة**، الناجمة عن أي عمل أو تجارة أو حرفة أو صنعة ولو كانت تلك

---

(١) إن المشرع قد استبعد الأرباح والفوائد للشركات المساهمة العامة وذات المسؤولية والشركات الأجنبية والتي هي فوائد المودعين من هذه الشركات لدى البنوك ... وكذلك استبعد أرباح الودائع من الشركات أعلاه والتي هي مشاركة في استثمار البنوك ولا تتعاطى بالفائدة (المؤسسات المالية غير التربوية) حيث يتم استنزالها .
أما الفوائد المدنية، فهي الفوائد والعمولات وجميع النفقات التي يحملها البنك أو الشركة المالية على المكلف وغيرها من الفوائد المدنية كالفوائد المدفوعة نتيجة حكم محكمة أو متأتية من قرض من غير البنوك أو الشركات المالية .

الديون مستحقة الدفع قبل بدء السنة، وكل مبلغ يسترد في أي سنة من المبالغ التي سمح بتنزيلها في السابق باعتبارها ديون هالكة يعتبر دخلاً خلال تلك السنة. وأن الديون التي تعتبر هالكة هو الدين المتعلق بمصدر الدخل ولا يمكن تحصيله، كإفلاس المدين أو اعساره أو إجرائه الصلح مع دائنيه أو وفاته دون ترك ما يكفي لسداد ديونه كلياً أو جزئياً، أو كحالة اختفائه وانقطاع أخباره، أو حالة سقوط الدين بمضي المدة القانوينة ... الخ .

واشترط المُشَرع في التعديل الجديد الذي جاء في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م بخصوص استهلاك الديون الهالكة أن يتم تنزيلها أو استهلاكها بما لا يتجاوز مائة ألف دينار أو بنسبة ٢٥٪ من الدخل الصافي أيهما أكثر ... أما الديون التي صدرت بها أحكام قضائية وتعذر تنفيذها من دوائر الدولة فيجري تنزيلها بالكامل .

٨ ـ **المبالغ التي انفقت على ترميم العقارات واصلاح الآلات والمكائن أو على تجديد أو تصليح أو تغيير أو أي قطع غيار أو أدوات أو مواد استعملت في إنتاج الدخل**، إن هذا النص قد شمل نوعين من التنزيلات الأولى هي الأموال المنقولة كالمكائن والمعدات لقاء اندثارها واستهلاكها خلال السنة والثانية هي النفقات على ترميم العقارات، وهذا في الحقيقة ما يسمح للتهرب الضريبي، لأن مجالها واسع للتهرب ومن ثم صعوبة التأكد من صحة ما يقدمه المكلف من معلومات صرفها وإنفاقها .

٩ ـ **المبلغ المنفق على استبدال الماكنات والآلات المستخدمة في العمل والتي بطل استعمالها**، وتحسب هذه المبالغ على أساس تكلفة الماكنات والآلات المستبدلة مطروحاً منها الثمن المتحصل من بيعها وما سبق تنزيله عن استهلاكها .

١٠ ـ نص البند ثالثاً من المادة الخامسة للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م على تعديل ما جاء في البند (ي) من المادة التاسعة من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م والاستعاضة عنه بالنص التالي : «استهلاك وتلف الأبنية والماكنات والآلات والأثاث والمفروشات التي يملكها المكلف ويستعملها في سبيل إنتاج الدخل ويحدد

ذلك على أساس نسبة مئوية من تكلفتها الأصلية بموجب تعليمات يصدرها الوزير ... وعلى أن يراعي عند إجراء تنزيلها الأحكام التالية :

- أن لا تستهلك قيمة الأرض .
- أن تقدم المعلومات ... وفق تعليمات الوزير .
- أن لا يزيد مجموع التنزيل على الكلفة الأصلية .
- إذا كان إجمالي الدخل أقل من قيمة الاستهلاك في أي سنة يدور رصيدها إلى السنة أو السنوات التالية .

١١ ـ **مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل**، من مصاريف أنفقت على أن لا تتجاوز خمس سنوات من بداية تحقيق الأرباح .

١٢ ـ **نفقات المركز أو المكتب الرئيسي الموجود خارج المملكة**، على أن لا يتجاوز التنزيل أكثر من ٥٪ من الدخل الخاضع للضريبة الذي حققه الفرع في المملكة .

١٣ ـ **نفقات الضيافة والسفر**، التي صرفها المكلف وفق تعليمات يصدرها مدير عام الضريبة ويوافق عليها الوزير .

١٤ ـ **أضاف المُشرع** في البند الثالث من المادة رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ بعض التنزيلات الجديدة التي لم يعرفها قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وهذه التعديلات هي :

أ ـ نفقات التدريب والتسويق والأبحاث والتطوير وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير[١] .

ب ـ نفقات السنوات السابقة التي لم تكن محددة ونهائية[٢] .

ج ـ نفقات السنوات الأربع السابقة التي لم تنزل بسبب السهو أو الخطأ[٣] .

---

(١) إن الإضافة الجديدة التي جاء بها قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م سبق وأن عالجتها الفقرة (ك) في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م ويدخل ماجاء في الفقرة الجديدة ضمن دائرة الفقرة السابقة.

(٢) إن ما جاء في الفقرة (ع) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م في معالجة النفقات السابقة والتي لم تكن محددة ونهائية فما المقصود بالسنة السابقة ؟ ولماذا لم تكن محددة ونهائية ؟ إن هذا يسمح للمكلف ويعطيه مجالاً واسع للتهرب. فكان الأولى أن يترك محاسبة المكلف ضريبيا عن هذه السنة ويؤجل إلى السنة القادمة كلياً بدل محاسبته من جديد واستنزال نفقات لم تكن محددة ونهائية والأحرى استنزالها وتحديدها دون ترك زمام الأمر بيد المكلف .

(٣) إن ما جاء في هذه الفقرة يثير نوع من الاستغراب وهي معالجة السهو أو الخطأ لسنوات أربع سابقة، وهذه فترة زمنية كبيرة، ثم نتساءل عن الخطأ أو السهو الوارد، هل هو من قبل الموظف الضريبي ؟ أم المكلف الضريبي ؟

ومن تنزيلات نفقات العمل الأخرى ما نصت عليه المادة العاشرة بالفقرات التالية :

أ ـ إذا لحقت بالمكلف خسارة خلال السنة نفسها في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة فيجب استنزالها من مجموع دخله من المصادر الأخرى .

ب ـ إذا بلغت الخسارة مقدار لا يمكن استنزالها كاملة فيدور رصيدها إلى السنة التالية مباشرة وإلى التي تليها وهكذا لمدة ست سنوات بعد السنة التي وقعت فيها الخسارة .

ج ـ لا يجوز تنزيل الخسارة إلا إذا أبرز المكلف حسابات صحيحة وأصولية .

وقد عالجت المادة (١١) حالات عدم جواز إجراء التنزيل كما يلي :

أ ـ النفقات المنزلية أو الشخصية أو الخاصة .

ب ـ كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد في قيمة رأس المال .

ج ـ المبالغ المحسوبة من رأس المال .

د ـ أي خسارة أو نفقة يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد فيه تعويض .

هـ ـ الخسارة الرأسمالية .

و ـ المبالغ المخصصة للاحتياطي الاجباري (القانونى) أو الاختياري (النظامي) .

ز ـ المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمات إجتماعية .

ح ـ أي مصروفات من رأس المال وتسمى (مصروفات رأسمالية) .

ط ـ أي رواتب أو أجور أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون .

ونصت المادة (١٢) في الفقرتين التاليتين على ما يلي :

١ ـ يسمح بتنزيل أي مبلغ دفع خلال السنة كتبرع لحكومة المملكة أو قواتها المسلحة أو مؤسساتها العامة أو لسلطة محلية ولا يخضع ويستنزل من الضريبة في السنة التي تم فيها دفع المبلغ المتبرع .

٢ ـ تنزل جميع التبرعات والاشتراكات المدفوعة في المملكة لمقاصد خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية إذا أقر مجلس الوزراء هذه الصفقة، وعلى شرط أن لا يتجاوز مبلغ التنزيل ربع الدخل الخاضع للضريبة .

(ب) الاعفاءات الشخصية والعائلية (التنزيلات)[1] :

راعى المشّرع الأردني بعض الاعتبارات الشخصية والعائلية للمكلف من حيث قدرته المالية وظروفه الإقتصادية والإجتماعية تمشياً مع متطلبات العدالة الضريبية في تخفيف العبء الضريبي عن كاهل بعض الضرائح الإجتماعية. لذلك نص التشريع الضريبي الأردني على اعفاء حد معين ضروري ولازم للمعيشة لا يخضع للضريبة. كذلك وضع المشرع سعر ضريبي يتناسب ومقدرة المكلف المالية والإجتماعية وفيما إذا كان متزوج أم أعزب ... إلخ .

فقد عالج المُشرع الضريبي السماحات والاعفاءات في المادة الثالثة عشرة وذلك في عدة فقرات وفقاً للقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥م وفي المواد (١٤، ١٥، ١٦)، ولكي نتوصل الى الدخل الصافي الخاضع للضريبة فقد أعطى المشرع الضريبي عدة إعفاءات للشخص الطبيعي المقيم وليس للشخص المعنوي .

١ ـ نصت الفقرة (أ) على منح الفرد المقيم سماحاً قدره (١٠٠٠) دينار عن كل سنة تقديرية ينزل من دخل المكلف إذا كان أعزباً .

ويمنح الشخص المتزوج سماحاً (إعفاءً) مقداره (٥٠٠) دينار عن زوجته وكل ولد من أولاده يتولى إعالته وعن كل من والديه إذا تولى إعالتهما .

ويشمل هذا السماح مبلغ (٢٠٠) عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً وبحد أقصاه (١٠٠٠) دينار. ويشترط في ذلك أن لا يمنح الاعفاء عن الشخص المعال الواحد لأكثر من مكلف معيل واحد. وهذا يعني أن المكلف يستفيد من السماح بما لا يزيد عن مبلغ (١٠٠٠) دينار إذا كان لديه أكثر من شخص مسؤولاً عن إعالته، وبشرط أن يمنح الاعفاء عن المعال الواحد لمكلف معيل واحد .

كما أضاف القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ شرطاً لم يكن موجوداً السابق وهو أن

---

(١) أطلق المشرع الأردني على استنزال بعض المبالغ من قيمة الدخل عبارة الاعفاءات، ويا حبذا لو استبدلها بعبارة التنزيلات لأن عبارة الاعفاء يقصد به اعفاء كلي أو جزئي بينما التنزيل هو السماح باستنزال مبلغ من أصل الدخل الإجمالي، أي أن المشرع يسامح المكلف ببعض المبالغ لأهداف عائلية وشخصية .

يمنح الاعفاء للزوجة والأولاد والأبوين والمعالين لغير الأردني بشرط أن يكون مقيمين في الأردن .

٢ ـ نصت الفقرة (ب) على أن يمنح الشخص الطبيعي الأردني غير المقيم إعفاءاً خاصاً للزوجة والأولاد المقيمين في المملكة .

٣ ـ نصت الفقرة (جـ) على أن يتمتع الشخص الطبيعي الأردني بإعفاء قدره (١٥٠٠) دينار إذا كان مكلفاً وطالباً غير مبعوث في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة .

٤ ـ أكدت الفقرة (د) على أن يمنح الشخص الطبيعي الأردني إعفاء قدره (١٥٠٠) دينار لقاء الانفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو حفيده أو أخيه أو أخته ممن يتولى إعالتهم على شرط أن يكون كل منهم غير موفد في بعثة ولا يستطيع الانفاق على دراسته في الجامعة أو في كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الدراسة الثانوية العامة .

ونص المُشرع على عدة إعفاءات (سماحات) أخرى كما يلي :

فقد ورد في المادة (١٤) عدة فقرات تؤكد على اعفاءات جزئية منها :

١ ـ نصت الفقرة (أ) في البند الأول والثاني على اعفاء ٥٠٪ من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها .

أما البند الثاني فقد نص على اعفاء ٥٠٪ من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في غير دوائر الدولة ومؤسساتها ولغاية (١٢,٠٠٠) دينار وما زاد على هذا المبلغ يعفى بنسبة ٢٥٪ .

٢ ـ نصت المادة (ب) على اعفاء بدل الايجار وبما لا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (٢٠٠٠) دينار في السنة[1] .

---

(١) الفقرة (ب) من المادة (١٤) من قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ المعدل للقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

٣ ـ تعفى من الضريبة الفائدة على القرض أو الربح الذي دفعه الشخص المقيم أو زوجه لأي بنك أو شركة لا يتعامل أي منهما بالفائدة مقابل إنشاء أو شرء سكن له في المملكة ويسكن في المسكن هو أو عائلته أو أصوله أو فروعه وأن لا يتجاوز مبلغ الفائدة أو الربح ألفي دينار[١].

٤ ـ كما أعفى المُشرع من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم أو لمن يعيله شرعاً أجراً لعملية جراحية له في المملكة[٢] .

٥ ـ يعفى من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم أو لمن يعيله شرعاً على أن لا يزيد مجموع المبلغ المعفى عن (٥٠٠٠) دينار داخل المملكة و (١٠٠٠٠) دينار خارجها[٣] .

٦ ـ يعفى من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم أو لمن يعيله شرعاً على أن لا يزيد مجموع المبلغ عن (٥٠٠٠) دينار لعملية جراحية طارئة يتعذر إجراءها في المملكة[٤] .

كما نصت المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على تنزيل بما يعادل ١٠٪ من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة .

ومن الملاحظات على الاعفاءات العائلية نستخلصها من النقاط التالية :

لم يعالج المُشّرع الضريبي حالات ما إذا حصل أو تم الزواج في خلال أشهر السنة، فمثلاً ما حكم الزواج إذا حصل في الشهر الثالث أو الرابع ... من السنة ؟ إن الإجابة على هذا السؤال تترك لإجتهادات المخمن الضريبي، وعلى الأرجح أن السماح يحتسب بعدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة تحقق أو نجوم الدخل التي تم فيها الزواج وتهمل كسور الشهر السماح (الإعفاء) .

---

(١) الفقرة (ج) من المادة (١٤) من القانون السابق .

(٢) الفقرة (د) من المادة (١٤) من قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ المعدل للقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥

(٣) الفقرة (هـ) من المادة (١٤) من القانون السابق .

(٤) الفقرة (و) من المادة (١٤) من القانون السابق .

وكـذلك يقـاس الشيء ذاته، في حـالة ولادة طفل أثناء السنة المالـيـة فـيحتسب بعدد الأشـهر المتبقية من السنة، ويقال ذات الشيء عند زواج البنت أو الإبن أو الطالب الذي يكمل دراسـتـه ... إلخ، فـيـفـقـد الأب السماح عنهم بمـجرد تغيير حالتهم ومركزهم القانونى والشرعي وكذلك في حالة طلاق الزوجة .

ومن الملاحظات الأخـرى يا حـبـذا لو أن المشرع الضريبي أضـاف سماحاً إضافياً للمكلف إذا تجـاوز سن الثـالثة والستين من عمره إضافة الى السماح الذي يأخذه عن نفسه إن كان أعزباً أو متزوجاً .

ثانياً ـ تقدير الدخل الخاضع للضريبة :

يتم تقـدير الدخل الخاضع للضريبة على أساس الفصل بين دخل الزوجين أو جواز دمج دخليهما إن كان لهما منفعة في ذلك استناداً لأحكام المادة الرابعة بفقراتها .

فـقـد عـالجت الفـقـرتين (أ، ب) من المادة الرابعـة مبدأ الفصل بين دخل الزوجين كـقاعدة عامة، وأجاز دمج دخليهما كاستثناء عام. وهذا يعني أن الزوجة تعتبر مكلفة بذاتها، وتسـتـحق السماح القـانونى (الإعـفـاء) في حالة خضوعها للضريبة. وتعامل مـعـاملة ضريـبـيـة منفصلة عن زوجها، وفي هذه الحالة يمنح الزوج السماح القانونى لذاته ولأولاده الذين لم يتـمـوا سن الثـامنة عشرة من العـمـر، وفي حـالة وفـاة الوالد (الزوج) يدمج دخل الأولاد بدخل والدتهم وتقـدر الضريبة بإسم الأم .

أمـا حـالة الاسـتـثناء الذي عـالجـتـه الفقرة (د) من المادة الرابعة فهي حالة دمج مـدخـولات الزوجين معاً واعتبارهما مكلفاً واحد، ويجري التقدير بإسم الزوج ويكون مسؤولاً مع زوجته في دفع الضريبة .

إن اللجوء إلى دمج مدخولات الزوجين يكون لها فائدة إذا ما كان دخل الزوج دون السماح القـانونى أو لم يكن له دخل خاضع للضريبة أو كانت مدخولات الزوجة دون السماح القـانونى المقـرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها، أي أقل من (١٠٠٠) دينار، وإلا فما الحكمة من دمج مدخولاتهما إذا لم يستفيدوا من الدمج ؟

المطلب الخامس

فرض الضريبة وتحصيلها

إن فـرض الضريبة تم بعد استخراج الدخل الخاضع للضريبة والذي يسمى بالدخل الصـافي، حيث يخضع هذا الدخل للسعر الضريبي الذي يحدده المُشرع، ومن ثم يحدد على ضـوء ذلك المبلغ الضريبي الواجب الدفع من قبل المكلف، وأن عـمليـة تحـصـيل الضريبة وجبايتها تتم من قبل السلطة المالية. وهذا ما سنشرحه في الفقرتين التاليتين :

أولاً ـ السعر الضريبي :

أخـذ المُشّرع الأردني كـقـاعـدة عـامة بالتصاعد في السعر الضريبي وفقاً للتصاعد بالطبـقـات، وفـرق بين دخل الشـخص الطبـيعي والشخص المعنوي من حيث السعر الضريبي، فـقـد أخـضع الشخص الطبيعي لتصاعد يختلف من طبقة أو فئة إلى أخرى بينما في الشركـات فـقـد عـاملهـا معاملة ضريبية وفق نسبة مئوية ثابتة، أي أنه أخذ بالضريبة النسبية .

وبهذا فإن المُشرع الأردني قـد أخـذ بالضريبـة التصاعدية بالنسبة لدخل الشخص الطبـيـعي وأخـذ بالضريبـة النسـبية بالنسبة لدخل الشخص المعنوي (الشركات) كما سنوضحه في الجدول القادم .

تسـتـوفي الضريبـة عن الدخل الخـاضع للضريبة لأي شخص عدا الشركات حسب الفئات التالية :

● **الفقرة (أ) :**

- عن كل دينار من الـ ٢٠٠٠ دينار الأولى ٪٥
- عن كل دينار من الـ ٢٠٠٠ دينار التالية ٪١٠
- عن كل دينار من الـ ٤٠٠٠ دينار التالية ٪١٥
- عن كل دينار من الـ ٤٠٠٠ دينار التالية ٪٢٠
- عن كل دينار من الـ ٤٠٠٠ دينار التالية ٪٢٥
- عن كل دينار مما تلاها ٪٣٠

● **الفقرة (ب) :**

تستوفي الضريبة من الدخل الخاضع للضريبة للشركات على النحو التالي :

١ ـ بنسبة (١٥٪) من ذلك الدخل الخاضع المتأتى من مشروع في أحد القطاعات التالية :

أ ـ التعدين .

ب ـ الصناعة .

ج ـ الفنادق .

د ـ المستشفيات .

هـ ـ النقل شريطة أن لا يقل رأس مال الشركة عن مليون دينار .

و ـ المقاولات الانشائية شريطة أن لا يقل رأس المال عن مليون دينار .

ز ـ أي قطاع أو نشاط آخر يقرره مجلس الوزراء بتنسيب من وزير الصناعة والتجارة .

٢ ـ بنسبة ٣٥٪ من ذلك الدخل للبنوك والشركات المالية وشركات التأمين وشركات الصرافة وشركات الوساطة .

٣ ـ بنسبة ٢٥٪ من الدخل الخاضع للضريبة للشركات الأخرى[١] .

٤ ـ عالجت الفقرة (هـ) عبارة الشركة بشكل واضح والمقصود بها وهي : الشركة المساهمة العامة بما فيها الجمعية التعاونية التي تستهدف الربح فتعتبر شركة مساهمة عامة، وكذلك تدخل تحت مفهوم عبارة (الشركة) كل من الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وشركة التوصية بالأسهم باستثناء حصص الشركاء المتضامنين والشركة الأجنبية سواء كانت مقيمة أم غير مقيمة[٢] .

ثانياً ـ تحصيل الضريبة وجبايتها :

يقصد بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلف أما بواسطة السلطة المالية أو عن

---

(١) أما الفقرات (ج، د) فقد عالجت حالات تنظيمية إدارية .

(٢) جاء القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ بإضافات جديدة تخص أرباح الأسهم وتوزيعها .

طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها للسلطة المالية، أو عن طريق الشركة أو مديرها أو أحد مأموريها باستقطاع الضريبة وتسليمها إلى السلطة المالية شهرياً[١] .

وعلى الشخص الخاضع للضريبة أن يدفعها بعد أن يوافق على التقدير الذاتى، وعندما يدفعها في التاريخ المحدد، فإن المكلف يستفيد من تنزيل بنسبة ٦٪ من الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالكشف أو في الشهر الأول التالي لإنتهائها (٢) . ويستفيد من تنزيل بمقدار ٤٪ من الضريبة إذا كان الدفع خلال الشهر الثانى لانتهاء السنة نفسها، ونسبة ٢٪ إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث. ولذلك يجب على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه في المواعيد المحددة، وإذا لم يحدد موعد معين لدفعها فتدفع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ إشعار التقدير، وفي موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع للسنة اللاحقة .

أما إذا لم تدفع الضريبة في الأوقات المحددة فيضاف إلى مقدار الضريبة مبلغ يعادل ١,٥٪ من مقدار الضريبة عن كل شهر تأخير، وعلى المقدر أن يبلغ المكلف بمذكرة يكلفه فيها بدفع الضريبة فإذا امتنع المكلف فيجوز للمقدر (المخمن) أن يطبق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به .

أما في حالة عدم تقديم كشف من قبل المكلف، فيقوم المخمن (المقدر) بإجراء التقدير في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ويجوز للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة أن يعترض على هذا التقدير خطياً خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغه، وعلى المعترض أن يدفع على الحساب مبلغاً يعادل الضريبة، ويدعى المعترض إلى جلسة الاعتراض وتقديم البينة وبالمقابل يحق للمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية من سجلات ومستندات، فإذا لم يوافق المقدر على ما أورده المعترض فيجوز له إصدار قرار مسبب أما أن يقر التقرير المعترض عليه أو يلغيه أو يزيده أو يخفضه ويكون قراره قابل للاستئناف[٣] .

---

(١) انظر الفقرات (أ، ب) من المادة (١٨) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، وكذلك المادة (١٩) .

(٢) انظر الفقرة (ب) من المادة (٢٨) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر المادتين (٣٠ و٣١) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

وتختص محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير، واعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها، وأن محكمة الاستئناف هي محكمة خاصة مركزها عمان تكون ضمن ملاك وزارة العدل وتعقد برئاسة قاض لا تقل درجته عن الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة، ويطبق أثناء الجلسات أحكام قانون أصول المحاكمات الحكومية [1] .

وتعطى لقضايا ضريبة الدخل المستأنفة صفة الاستعجال وتجرى المحاكمة بصورة غير علنية، وللمحكمة أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف وفق التعليمات، وفي جميع الأحوال سواء رد الاستئناف أو رد ي جزء منه أن تحكم بإضافة ١٠٪ من المبلغ الضريبي وأن حكم المحكمة يكون نهائياً وغير قابل للتمييز إذا كان المبلغ الضريبي لا يتجاوز ألف دينار [2] .

فقد فصلت المادة (٤٢) بفقراتها من (أ ـ و) حالات التهرب المقصود بالمشاركة أو المساعدة أو التحريض، وعاقبت عليها بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع وسنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار، على كل من قدم كشفاً غير صحيح أو أدرج بيانات كاذبة أو زور أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية، أو أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال، أو معلومات أو بيانات يتطلبها القانون وذلك بقصد التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً .

وينص قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ في المادة (٤٠) على امكانية التقدير لأي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائياً بجواز دفعها قبل نهاية السنة المالية، ويجوز لمدير عام ضريبة الدخل عدم السماح له بمغادرة المملكة إلى أن تسوى قضيته أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة .

أما بخصوص الرديات، كحالة أن يدفع شخص مبلغ يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه عن أية سنة فيحق للشخص باسترداد المبلغ الزائد .

---

(١) انظر المادة (٣٤) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر الفقرات (هـ ـ ز) من المادة (٣٤) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

الجرائم والعقوبات :

فرض المُشرع الأردني بعض العقوبات لمعاقبة الشخص المخالف لأحكام قانون ضريبة الدخل وذلك في المواد (٤٢ ـ ٤٧) من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

فنصت المادة (٤٣) على فرض غرامة لا تقل عن خمسة دنانير ولا تزيد على خمسين ديناراً على كل من :

١ ـ تخلف عن العمل بمقتضيات أي شعار أو طلب صدر إليه .

٢ ـ تخلف عن الحضور تلبية لإشعار صدر إليه .

٣ ـ امتنع بعد حضوره عن الرد عن أي سؤال وجه إليه بصورة مشروعة .

٤ ـ تخلف عن تقديم الكشف .

وتنص المادة (٤٤) على غرامة لا تقل عن خمس وعشرين ديناراً أو الحبس لمدة لا تزيد عن شهر واحد كل من ارتكب جرماً خلافاً لأحكام هذا القانون أو خالف أو تخلف عن مراعاة أي حكم من أحكام القانون والتعليمات الصادرة بموجبه .

وتؤكد المادة (٤٦) على أن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالغرامة أو الحبس بمقتضى هذا القانون لا تعفي أي شخص من مسؤولية دفع الضريبة .

المطلب السادس

طرق تقدير الدخل والطعن في التقدير

يتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة أما على أساس إقرار المكلف، أو عن طريق الإدارة إذا امتنع المكلف عن تقديم الإقرار ويسمى بالتقدير الإداري، أو يتم تحت اسم التقدير الاحتياطي والذي يشمل المكلفين بمسك السجلات، وهذا ما سنشرحه تباعاً .

(أ) التقدير بالاتفاق (الإقرار) :

ألزم المشرع الأردني كل مكلف مسجل لدى دائرة الضريبة بتقديم تقريرع قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية أن لم يطلب منه تقديمه بأخطار خطي أو

بإحـدى طرق النشر، مبيناً فيه مقدار الدخل الناجم عن السنة المالية المنصرمة مع بيان كـافـة أرباحـه بما فـيـهـا دخل أولاده ومصاريفه الأخرى، وعليه أن يقوم بملأ كافة الحقول التي تخص نشاطاته وحساباته وممتلكاته[1] .

وللسلطة الماليـة قـبـول هذه المعلومـات أو رفـضها. وعلى ضوء ذلك يقوم المخمن بتـقـدير الدخل الصـافي للمكلف مـستنداً في ذلك على المعلومات التي أدرجها المكلف في استمارة الـكشف. أن هذا التـقـدير الذي يتم بالاتفـاق بين المكلف الضريبي والمقـدر (المخمن) يشترط فيه لكي يصبح نهائياً موافقة المكلف والتوقيع على التقدير[2] .

وفي حـالة عـدم قناعـة المخـمن بما أدرجـه المكلف من مـعلومـات، فيجوز للمقدر (المخـمن) مناقـشـة الإقرار مع المكلف للتأكد من صحة المعلومات المدرجة في استمارة الكشف، فإن رفضها المقدر فله الحق بتقدير الدخل إدارياً وللمكلف حق الاعتراض على تقدير المقدر خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير[3] .

(ب) التقدير الإداري :

تلجأ السلطة الماليـة إلى التـقـدير الإداري على ضـوء ما لديها من معلومات في عدة حالات أهمها :

١ ـ عندمـا ينشب خـلاف بين السلطة الماليـة والمكلف حـول التـقدير والمعلومات، مما يؤدي إلى عـدم اتفـاق الطرفين على نتـيجة التقدير من أرباح وتنزيلات كحالة أن يرفض المكلف تعديل كشفه[4] .

٢ ـ عندمـا لم يقدم المكلف الكشف الضريبي المطلوب تقديمه في الموعد المحدد، وعندما يستدعي المكلف لتقديم التقرير ولم يحضر[5] .

٣ ـ عندمـا يقـدم المكلف مـعلومات ناقصة وغير صحيحة مما يدفع المقدر إلى معالجة

---

(١) انظر الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر الفقرة (أ) من المادة (٢٩) من القانون السابق .
(٣) انظر الفقرة (أ) من المادة (٣١) من القانون السابق .
(٤) انظر الفقرة (٢) من المادة (٢٩) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥
(٥) انظر المادة (٣٠) من القانون السابق .

ذلك وطلب المعلومات والتفاصيل الضرورية اللازمة[1] .

٤ ـ يجوز للمدير أن يؤلف لجنة أو أكثر من المقدرين للنظر في قضايا المكلفين والفصل فيها في أية مرحلة من مراحل التقدير، وتخضع قرارات الجنة للتدقيق من قبل المدير مباشرة أو من قبل من يعينه[2] .

إن التقدير الإداري يتمثل أيضاً من خلال فحص وتدقيق حسابات ومستندات الأشخاص الخاضعين للضريبة من أفراد وشركات تجارية ومالية، وتعتبر هذه المستندات والمعلومات سرية ومكتومة[3] ..

---

(١) انظر الفقرة (و) من المادة (٣١) من القانون السابق .
(٢) انظر الفقرة (ب) من المادة (٤٨) من القانون السابق .
(٣) انظر الفقرة (أ) من المادة (٤٩) من القانون السابق .

المبحث الثاني

الضريبة الجمركية

ينظم قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣م، كل ما يتعلق بالبضائع الداخلة والخارجة من وإلى المملكة والتي تخضع لقواعد ينص عليها قانون الجمارك .

المطلب الأول

نطاق سريان الضريبة

يتضمن قانون الجمارك ثلاث أنواع من الرسوم (الضرائب) [١] وهي الرسوم النسبية التي تفرض بنسبة مئوية من قيمة البضاعة [٢] والرسوم النوعية والتي تفرض بشكل مبلغ مقطوع عن كل وحدة من البضاعة [٣]، ويجوز أن تفرض رسوم التعرفة الجمركية نسبيه ونوعيه معاً وتسمى بالرسوم المختلطة، حيث تخضع بعض البضائع كنسبة مئوية من قيمة البضائع أو لمبلغ محدد للكيلو الواحد (الوزن) وجميع هذه الرسوم تصدر بما يسمى بالتعريفه الجمركية والتي هي عبارة عن جداول تتضمن تسميات البضائع ومعدلات الرسوم الجمركية التي تخضع لها .

فالأصل أن جميع البضائع الداخلة إلى المملكة أو الخارجة منها تخضع للرسوم الجمركية، أي كل بضاعة تجتاز الخط الجمركي في الادخال أو في الاخراج لأحكام هذا القانون [٤] .

---

(١) إن المبالغ التي تفرض على البضائع المستوردة أو المصدرة تسمى في بعض التشريعات بالضرائب الجمركية كما هو في الأردن والعراق وغيرها، في الوقت نفسه هنالك فروق جوهرية بين مصطلح الرسم ومصطلح الضريبة. للتفصيل أكثر راجع مؤلفنا : «موجز التشريع المالي والضريبي» الكتاب الأول، ١٩٨٦ .

(٢) على سبيل المثال كأن تفرض نسبة ٢٠٪ من قيمة استيراد الإطارات والأنابيب أو نسبة ٣٠٪ من قيمة البضاعة المستوردة .

(٣) ويقصد بها أن يفرض مبلغ مقطوع، كأن يفرض دينار على استيراد كيلو من السكر، أو ٥ دنانير على كل متر من القماش ...

(٤) انظر المادة الرابعة من قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣ .

المطلب الثاني

البضائع المعفاة من الرسم (الضريبة) الجمركية

منح المُشرع الأردنى عدة اعفاءات من الرسوم الجمركية ويمكن حصرها بما يلي[1]

١ ـ ما يرد باسم جلالة الملك المعظم .

٢ ـ الهبات والتبرعات الواردة للوزارات والدوائر والمؤسسات العامة الحكومية والجامعات والبلديات والمجالس القروية ومجالس الخدمات المشتركة .

٣ ـ مستوردات الدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والجامعات ... إذا لم يكن لها مثيلات من الصناعات الأردنية المعتمدة التي يحددها مجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير ووزير الصناعة والتجارة .

٤ ـ ما يقرر مجلس الوزراء اعفاءه بناء على تنسيب من الوزير .

٥ ـ تعفى من الرسوم الجمركية البضائع التالية بشرط المعاملة بالمثل وأهمها[2] :

أ ـ البضائع المخصصة للاستعمال الشخصي إلى رؤوساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي من غير الأردنيين .

ب ـ ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، باستثناءب المواد الغذائية والمشروبات الروحية والتبغ .

ج ـ ما يستورد من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية للموظفين غير الأردنيين العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية .

٦ ـ يعفى من الرسوم الجمركية ما يستورد للقوات المسلحة وقوات الأمن الداخلي ولمؤسساتها وفقاً للأصناف والكميات التي يقررها مجلس الوزراء إذا لم يتمكن لها مثيل من الصناعات الأردنية المعتمدة .

٧ ـ تعفى من الرسوم الأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها الأردنييون المقيمون في

---

(١) انظر المادة (١٥٩) بفقراتها (أ ـ هـ) من قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣ .

(٢) انظر المادة (١٦٠) بفقراتها (أ ـ د) من قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣ .

الخارج والأجانب القادمون للإقامة في الأردن، وأن تكون مستهلكة بنسبة ٣٠٪ وأن تكون معدة لاستعماله الخاص[١] .

٨ ـ إعفاء البضائع المعادة من الرسوم الجمركية .

٩ ـ تعفى من الرسوم الجمركية العينات التي ليس لها قيمة تجارية والعينات التي لا تزيد قيمتها عن خمسة دنانير، والمؤن ومواد الوقود وقطع التبديل والمهمات اللازمة للسفن والطائرات ... والتقاويم المعدة للدعاية والأشياء الشخصية كالأوسمة والجوائز الرياضية والعلمية ... ووسائل تأهيل وتنقل المشلولين والمقعدين وغيرهم من المعوقين، والهبات والتبرعات للجوامع والمساجد والكنائس والأديرة ... وما تستورده المؤسسة الاستهلاكية المدنية ... إذا لم يكن لها مثيل من الصناعات الأردنية المعتمدة .

المطلب الثالث
تحصيل الضريبة وضماناتها

على السلطة المالية أن تبلغ المكلف بدفع الضريبة معينة مقدارها ولا تسلم البضاعة ما لم يسدد المكلف أو يدفع الضريبة، ويلتزم أصحاب البضائع والملتزمون وناقلوا البضائع ووكلاء الإخراج ... مسؤولية أداء الرسوم الجمركية .

ويحق للمكلف الاعتراض على قرارات تحصيل الرسوم لدى المحكمة المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ، كما يجوز له التظلم من قرارات التغريم أمام وزير المالية ولهذا الأخير تثبيت قرار التغريم أو تعديله أو إلغاءه .

تتكون المحكمة الجمركية البدائية من قاضيين أحدهما رئيساً، يعينهما المجلس القضائي وعضوية اثنين من الأعضاء، الأول يعينه مجلس الوزراء بتنسيب من الوزير، والثاني عضو احتياط في حالة تغيب الأول وهو موظف من موظفي الدائرة ويحمل شهادة حقوق .

---

(١) انظر المواد (١٦٥ ـ ١٦٨) من قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣، وكذلك المادة (٢٣٧) والمادة (٢٣٩) .

وأهم اختصاصات المحكمة النظر في جميع جرائم التهريب والمخالفات التي ترتكب ضد أحكام هذا القانون، والنظر في جميع الخلافات الناجمة عن تطبيق الاتفاقيات التجارية الدولية، والنظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل ...

ويجوز استئناف أحكام محكمة الجمارك البدائية إلى محكمة جمارك استئنافية خاصة بعد إيداع تأمين نقدي أو كفالة مصرفية تعادل ٥٠٪ من المبلغ المحكوم به .

ويمكن تمييز الأحكام الصادرة من محكمة الاستئناف في الدعاوي إذا كان المبلغ المحكوم به لا يقل عن ألفي دينار، وأن مدة التمييز ثلاثون يوماً من تاريخ تفهيم الحكم أو تبليغه إذا كان غيابياً، وتقدم لائحة التمييز إلى محكمة التمييز أو إلى محكمة الاستئناف لترفع من الدعوى إلى محكمة التمييز .

أما بخصوص ضمانات تحصيل الضريبة فقد عالجها الفصل الثامن بعدة مواد، ومن أهمها : تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم بجميع وسائل التنفيذ على أموال المكلفين المنقولة وغير المنقولة وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية، وللوزير إلغاء الحجز على ما يكفي من تلك الأموال. وإذا لم يؤد المحكوم عليه الجزاء النقدي المحكوم به عليه يحبس في مقابل كل (٥٠٠) فلس يوماً واحداً على أن لا تتجاوز مدة الحبس سنة واحدة، وأن الحبس لا يؤثر في حق الدائرة بالرسوم والغرامات المترتبة على المخالفين ... وتحصل بالطريقة التي تحصل بها الأموال الأميرية[1] .

(١) انظر المواد من (٢٥١ ـ ٢٦٢) من قانون الجمارك رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣ .

المبحث الثالث

الضريبة العامة على المبيعات

وضريبة المبيعات الإضافية

صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ ليحل محل قانون ضريبة الاستهلاك رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٨ الملغي. ثم صدر تعديل على القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥، وذلك بإجراء بعض التعديلات، والتي سنتطرق إليها من خلال شرحنا للقانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ .

إن قانون الضريبة العامة على المبيعات يهتم بالسلع (البضائع) والخدمات المصنعة محلياً والمستوردة من الخارج. لذلك فإن هذا القانون له خصوصيته التي تختلف عن ما تضمنه قانون الجمارك من حيث الوعاء، ومن حيث السلع (البضائع) والخدمات، وأخيراً من حيث تحصيل الضريبة وأسعارها. وهذا ما سنوضحه على مدى الصفحات القادمة، وهي المحاولة الأولى لدراسة هذه الضريبة على صعيد الأردن .

المطلب الأول

وعاء ضريبة المبيعات

تفرض ضريبة المبيعات على البضائع أو السلع المصنعة والمنتجة محلياً وعلى السلع المستوردة من خارج المملكة، وكذلك تفرض هذه الضريبة على تقديم الخدمات التي يقوم بها الشخص لقاء بدل هذا العمل سواء كانت محلية أو مستوردة .

وبهذا فإن الضريبة العامة على المبيعات تشمل كل بضاعة أو سلعة منتجة محلياً أو مستوردة وكذلك الخدمات المحلية والمستوردة .

وعلى ضوء ذلك فإن هذه الضريبة تفرض على كل منتج أو صانع بلغت أو تجاوزت مبيعاته من السلع الصناعية أو خدماته خلال السنة السابقة حد التسجيل الذي يعادل مائة ألف دينار فعلى هذا المنتج أو الصانع أو المستورد أو مؤد الخدمة أن

يتقدم بطلب إلى الدائرة المعنية لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض[1] .

وإذا لم تبلغ مبيعاته (مائة ألف دينار) يجوز له أن يتقدم إلى الدائرة لتسجيل إسمه وبياناته وإن كان معفي من الضريبة لأن مبيعاته لم تبلغ حد التسجيل[2] .

وقد أثار التعديل الجديد رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ نوع من الإرباك وعدم الوضوح مع القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م بخصوص تعريف المكلف في المادة الثانية الذي تعرفه على أنه «كل صانع أو تاجر أو مؤد لخدمة بلغت مبيعاته حد التسجيل المعين وفق أحكام هذا القانون وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم مستورداته» .

فيؤكد هذا التعريف في الشطر الأول منه على أن الخضوع للضريبة يتم إذا وصلت حد التسجيل، ويأتى الشطر الثاني غير محدد حد معين للخضوع للضريبة .

تتحقق ضريبة المبيعات بواقعة بيع السلعة [3] (البضاعة) أو أداء الخدمة أو إنتقال ملكيتها من البائع أو المستورد إلى المشتري، وتستحق الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة التخليص عليها حسب نسبة الضريبة أو فئتها في تاريخ تسجيل البيان الجمركي وتحصل قبل الاخراج عن البضاعة وفقاً للإجراءات الجمركية، وتتحقق واقعة البيع أو أداء الخدمة بالحالات التالية :

١ ـ إصدار فاتورة ضريبية .

٢ ـ تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .

٣ ـ أداء ثمن السلعة أو الخدمة بأي طريق كانت[4] .

---

(١) انظر المادة (١٣) من قانون الجمارك رقم ٦ لسنة ١٩٩٤، والمادة رقم (٣) من قانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ .

(٢) انظر ما جاء في تعريف المكلف في المادة الثانية من قانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ .

(٣) يعتبر بيعاً لغايات هذا القانون انتقال ملكية السلعة وأداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً إلى المشتري، ويعد بيعاً بحكم القانون استعمال السلعة والاستفادة من الخدمة من قبل المكلف لأغراضه الخاصة ... انظر الفقرة (ب) من المادة التاسعة من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ٩٤ .

(٤) انظر الفقرة (ج) من المادة التاسعة من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ٩٤ .

ويدخل تحت دائرة الوعـاء الضريبي أيضـاً كل ما يستورد من سلع أو خدمات من المناطق الحـرة إلى السوق المحلي بما فيها الخدمات والسلع المصنعة في مشاريع المناطق الحرة [١] .

عـمـومـاً تفرض الضريبة العامة على المبيعات بنسبة ١٠٪ من قـيمة السلع المحلية والمستوردة ومن قيمة الخدمات الخاضعة للضريبة [٢] .

وكـذلك حـدد المُشَرع الضريبي عدة جداول مرفقة بالقانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ وبالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥م بشكل تفصيلي للسلع الخاضعة للضريبة في الجداول رقم (٢، ٣، ٤، ٥)، وتخضع السلعـة أو الخدمة للضريبة أما بشكل ضريبة نسبية من قيمة الخدمة وتسمى «بالضريبة النسبية» كما وضحها الجدول رقم (٢) المرفق، وأما أنها تفـرض بشكل مـبلغ مقطوع حسب نوع أو حجم أو وزن أو وحدة البضاعة كما موضح في الجدول رقم (٣، ٤) وتسـمى «بالضريبة النوعية». أما الجدول الرابع فقد نظم ضريبة الخدمات وحددها على سبيل الحصر .

وجاء في القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥م بإضافة جدول خامس جديد يهتم بالسلع الخاضعة لضريبة مبيعات إضافية .

وعند تصدير البضاعة أو السلعة أو الخدمة إلى خارج المملكة يكون فرض الضريبة بنسبة (صفر) استناداً لأحكام البند الثانى من الفقرة (أ) من المادة السادسة .

المطلب الثاني

السلع والخدمات المعفاة وأهمها

جاء القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ والقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٩٥ بعدة إعفاءات للسلع والخدمات وأهمها :

١ ـ مـا ورد في البند الأول من الفـقـرة (ب) من المادة السـادسـة من القانون رقم ٦

---

(١) انظر الفقرة (ب) من المادة العاشرة من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ٩٤ .

(٢) انظر البند أولاً من الفقرة (أ) من المادة الخامسة من قانون المبيعات رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ المعدلة للمادة (١١) من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ٩٤ .

لسنة ١٩٩٤، حيث أوردها المشرع على سبيل الحصر وفق الجدول رقم (١) .

٢ ـ ما نصت عليه المادة العاشرة في فقراتها من اعفاء السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج من المناطق الحرة، والسلع العابرة بالمملكة .

٣ ـ ما نصت عليه المادة (١٤) من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ بإعفاء مبيعات الشخص الذي لم تبلغ مبيعاته أو نظير خدماته حد التسجيل والذي هو (مائة ألف دينار) .

٤ ـ أورد الباب السابع من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ عدة إعفاءات أهمها : «يعفى من الضريبة :

أ ـ جلالة الملك المعظم .

ب ـ ما يشترى من السوق المحلية أو يستورد للقوات المسلحة والأمن العام والدفاع المدنى والمخابرات العامة والضابطة الجمركية من أسلحة وذخائر ووسائط نقل ... أو أي مواد أخرى يقرر مجلس الوزراء الموافقة على استيرادها ... إلخ .

ج ـ ما يعفى من الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى بموجب قانون الاستثمار .

د ـ أي سلعة أو شخص يقرر مجلس الوزراء اعفاءه كلياً أو جزئياً .

هـ ـ ما يستورد أو يشترى محلياً للمساجد والكنائس ومراكز الأيتام والمسنين والمعاقين لاستعمالاتهما الخاصة .

ونصت المادة (٢٢) من قانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م على إعفاء ما يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات للاستعمال الرسمي والشخصي للأجانب العاملين لدى المملكة. كما يعفى ما يستورد للمنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة وموظفيها وبالاتفاق مع وزير الخارجية[١] .

---

(١) انظر المادة (٢٢) من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤، بفقراتها المختلفة .

ونظمت المادة (٢٣) بعض الإعفاءات وبالشروط التي تحددها التعليمات التنفيذية وأهمها :

أ ـ العينات التي تستهلك لأغراض التحليل المخبري .

ب ـ الأشياء الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالجوائز والنياشين والمداليات .

ج ـ بدل التالف أو الناقص عن ارساليات سبق توريدها، أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة .

د ـ الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، بما فيها الأثاث المستعمل وفقاً لقانون الجمارك .

هـ ـ الأشياء التي دفعت عليها الضريبة وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها خلال المدة المحددة في قانون الجمارك .

المطلب الثالث

تحصيل الضريبة وضماناتها

على المسجل الخاضع لضريبة المبيعات أداء أو دفع حصيلة الضريبة دورياً للدائرة وفق الاقرار المعد لهذا القانون وحسب مقتضى الحال إذا كانت السلعة (البضاعة) مصنعة محلياً، أما السلع المستوردة فتؤدي الضريبة عنها عند مرحلة الإفراج (التخليص) الجمركي، ولا يجوز الإفراج عن السلع المستوردة ما لم تسدد الضريبة المستحقة عنها .

ويبلغ المكلف أو أحد شركائه أو لمن يقوم مقامه في إدارة العمل، على ضرورة تسديد الضريبة المتوجبة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ. وإذا لم يدفع خلال هذه المدة فللمدير أن يصدر قراراً بتحصيلها بعد تبليغ المكلف بها وإذا تعذر تبليغه فينشر قرار التحصيل في صحيفة يومية، ويجب أن تدفع خلال سبعة أيام من تاريخ التبليغ أو نشر قرر التحصيل، وإلا تطبق بحق المكلف أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية.

بالإضافة إلى ما جاء أعلاه فهنالك ضمانات أخرى لتحصيل الضريبة فقد وضع

المُشرع الأردني عدة مواد تعالج أمر عدم دفع الضريبة أو التهرب منها وذلك في المواد من (٣٢ ـ ٤١) من قانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م .

فقد نصت المادة ٣٢ على فرض غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار في حالة ارتكاب المخالف أياً من الجنح التالية :

أ ـ التأخير عن تقديم الإقرار ودفع الضريبة خلال المدة المحدودة .

ب ـ تقديم بيانات غير صحيحة عن المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز ١٠٪ عما ورد بإقراره .

ج ـ إذا لم يحرر المكلف فاتورة ضريبة ولم يمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة.

د ـ ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق الحرة تزيد عن ٥٪ ولا تتجاوز ١٠٪ .

هـ ـ عدم إعلام الدائرة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل .

و ـ إعاقة موظفي الدائرة من القيام بواجباتهم .

ز ـ التشغيل النهائي للمصانع ومعامل إنتاج السلع الخاضعة للضريبة دون إعلام الدائرة ... الخ .

وكذلك عالجت المادة (٣٤) من قانون المبيعات حالات التهرب من الضريبة بعدة فقرات أهمها :

١ ـ بيع السلعة أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وأداء الضريبة المستحقة عليها .

٢ ـ تقديم مستندات ووثائق مزورة للتهرب من الضريبة .

٣ ـ عدم إقرار المكلف عن السلع والخدمات التي استعملها في أغراض غير شخصية بقيمة تزيد عن مائة دينار .

٤ ـ إنقضاء فترة أكثر من ثلاثين يوم على انتهاء المواعيد المحددة لتقديم الإقرار .

٥ ـ وضع أو استعمال علامات أو أختام مزورة للتهرب من الضريبة .

٦ ـ التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة واستعمالها لأغراض غير الذي أعفيت من أجله ... إلخ .

إن جميع هذه الحالات وغيرها يعاقب عليها المخالف بغرامة جزائية لا تقل عن (٢٠٠) دينار ولا تزيد عن ألف دينار .

ومن الضمانات الأخرى التي جاء بها قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ ما جاء من باب التنفيذ والتي ينظم فيها حالات تحصيل الغرامات المحكوم بها من قبل المحاكم أو التي تصدر بها قرارات من المدير العام .

نصت الفقرة (أ) من المادة (٤٠) على ضرورة دفع الغرامات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، حيث يصدر المدير العام قرارات تحصيل بالغرامات وتبلغ لذوي العلاقة، وكذلك قرارات الغرامات الأخرى والتي يتم تحصيلها من قبل المحاكم .

كما أعطى المُشرع للدائرة حق بيع السلع المتروكة بعد مرور فترة ستة أشهر من تركها، وحق بيع السلع المتنازع عليها والقابلة للتلف وقيد قيمتها أمانة لحين البت بموضوع النزاع [1] .

---

(١) لجميع ما سبق انظر المواد من (٣٢ ـ ٤٠) من قانون المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤، بفقراتها المختلفة .

الملاحـــق

ملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات
رقم (٦) لسنة ١٩٩٤
بالسلع المعفاة من الضريبة

١ ـ اللحوم وأحشاء وأطراف صالحة للأكل طازجة أو مبردة أو مجمدة أو مملحة أو محفوظة في ماء مملح، محضرات لحوم ومحضرات أسماك أو رخويات أو لافقريات مائية آخر .

٢ ـ أسماك وقشريات ورخويات وغيرها من اللافقريات المائية الطازجة المبردة، المجمدة أو المجففة أو المملحة أو المحفوظة بالماء والملح أو المدخنة .

٣ ـ ألبان ومنتجات صناعة الألبان .

٤ ـ عسل طبيعي .

٥ ـ المحضرات الغذائية المعدة إعداداً خاصاً لتغذية الأطفال والمعوقين .

٦ ـ التمور .

٧ ـ الشاي بكافة أنواعه .

٨ ـ البن .

٩ ـ الحبوب المقشرة أو المشغولة بطريقة أخرى .

١٠ ـ دقيق الحبوب .

١١ ـ جرش وسميد الحبوب .

١٢ ـ البرغل .

١٣ ـ السمن النباتى والحيوانى .

١٤ ـ الزيوت النباتية بما فيها زيت الزيتون .

١٥ ـ السكر .

١٦ ـ رب البندورة .

١٧ ـ الحلاوة .

١٨ ـ الطحينة .

١٩ ـ المعكرونة ـ الشعيرية .

٢٠ ـ خبز وفطائر وكعك وغيرها من منتجات المخابز العادية .

٢١ ـ ملح الطعام .

٢٢ ـ قش وعلف وبقايا نفايات صناعة الأغذية، وأغذية محضرة للحيوانات .

٢٣ ـ الحبوب والثمار والنوى والمعدة للبذار وإن كانت محفوظة أو معلبة .

٢٤ ـ الفوسفات .

٢٥ ـ حجر رملي خام، حصى وحصاه أحجار مجروشة أو مكسرة للخرسانة، ورصف الطرق، أحجار ومواد كلسية مستعملة في صنع الكلي والأسمنت .

٢٦ ـ الخلاطات الاسفلتية والخلاطات الإسمنتية .

٢٧ ـ منتجات من الطوب والبلاط الاسمنتي والطوب الحراري (المحلي الصنع) .

٢٨ ـ زيوت نفط خام ومشتقاته وغازات نفطية وهلام نفطي وكوك نفطي واسفلت وقار طبيعيان (بإستثناء زيوت التشحيم ومواد التشحيم المكونة من زيوت تشحيم ومواد مضافة) .

٢٩ ـ الذهب بجميع أشكاله والحلي والمجوهرات من ذهب ومعادن أخرى وأجزاءها والأحجار الكريمة .

٣٠ ـ منتجات الصيدلة :

أدوات وأجهزة ومعدات للطب والجراحة أو طب الأسنان أو الطب البيطري بما فيها أجهزة التشخيص والعدسات الطبية وأجهزة التصوير بالأشعة وجميع الأجهزة الطبية الأخرى .

٣١ ـ الاسمدة بجميع أشكالها .

٣٢ ـ البوتاس .

٣٣ ـ مبيدات الحشرات والفطريات والأعشاب الضارة وسموم القوارض ومطهرات وموقفات الإنبات ومنظمات نمو النبات ومنتجات مماثلة أخرى .

٣٤ ـ أغطية من بلاستيك للزراعة .

٣٥ ـ عبوات تعبئة المنتجات الزراعية .

٣٦ ـ الدفاتر المدرسية ودفاتر المحاضرات الجامعية، الحقائب المدرسية، أقلام حبر جاف، أقلام رصاص، أقلام تلوين والمحايات والبرايات والعلب الهندسية والمساطر .

٣٧ ـ صواني التشتيل اللازمة للزراعة .

٣٨ ـ ورق وورق مقوى من النوع المستعمل للكتابة أو الطباعة .

٣٩ ـ كتب ومطبوعات وصحف ومجلات ونشرات دورية مطبوعة أو مصورة أو مشتملة على إعلانات .

٤٠ ـ الألبسة والأحذية المنتجة محلياً ـ الألبسة المستعملة والأحذية المستعملة .

٤١ ـ أليـاف من حـرير صـخري مشغولة مخاليط أساسـها من حرير صخري أو بقاعدة من حرير صخري وكربونات مغنيسيوم مصنوعات من تلك المخاريط أو ميداسبتوس .

ألياف من زجاج ومصنوعاتها (المنتجة محلياً) بما في ذلك الصوف الصخري المصنع محلياً .

٤٢ ـ بيوت البلاستيك الزراعي المنتجة محلياً .

٤٣ ـ مدافىء تعمل بالكاز أو الغاز المنتجة محلياً .

٤٤ ـ جرارات زراعية .

- آلات البذر والغرس والشتل .
- محاريث .
- مجارف ورفـوش ومحاضر ومـقـصات تقليم ومجزات أعشاب وعدد وأدوات زراعية يدوية أخرى .
- آلات وأجـهـزة وأدوات لجني وحـصـد أو درس المحـاصـيل الزراعية بما فيها مكاسب قش وعلف ومـقـصـات عـشب أو حشائش وآلات لتنظيف أو تصنيف أو فرز البيض والفواكه أو غيرها من المحاصيل الزراعية .
- آلات تستعمل في الزراعة أو البستنة أو التحريج أو تربية الطيور أو النحل .
- أجهزة تفريخ وحضانة الطيور والدواجن .
- آلات حلب .

٤٥ ـ آلات وأجهزة تستعمل لتربية النحل .

٤٦ ـ مضخات المياه والمضخات الغاطسة ومضخات آبار المياه .

٤٧ ـ بولدوزرات وجـرافـات وآلات تسـوية وكـشط أخـرى (سكريبير) وآلات الحفر والتكتيل وآلات غرس أو نزع الأوتاد وجارفات الثلج .

٤٨ ـ سيارات الإسعاف وسيارات نقل الموتى المصممة خصيصاً لهذه الغاية .

- سيارات أطفاء الحريق .
- سيارات معدة إعداداً خاصاً لتقاد باليدين دون الرجلين لاستعمال المقعدين .

٤٩ ـ الأثاث المنتج محلياً .

٥٠ ـ ما يعفى بقانون تشجيع الاستثمار .

٥١ ـ أجـهـزة إطفاء الحرائق، وأجهزة الإنذار، وأجهزة تنقية الهواء والسوائل للمحافظة على البيئة .

٥٢ ـ خـلاطات البـاطون وخـلاطات الخلطة الاسـفلتـيـة وكـاشطات الاسفلت والكسارات والكرابيل والاقشطة الناقلة .

٥٣ ـ حفاظات الأطفال المصنعة محلياً .

٥٤ ـ مصنوعات الشبس المصنعة محلياً (البطاطا المقلية) .

٥٥ ـ حرامات وبطانيات وفرشات الصوف واللحف والبشاكير (المنتجة محلياً) .

ملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات
رقم (٦) لسنة ١٩٩٤
بالخدمات الخاضعة للضريبة

١ ـ خدمات النقل السياحي والمكاتب السياحية وتأجير السيارات السياحية .

٢ ـ خدمات البريد السريع .

٣ ـ خدمات الأمن والحماية والحراسة .

٤ ـ خدمات التنظيف .

٥ ـ خدمات مواقف السيارات بالأجرة .

٦ ـ خدمات محلات الألعاب السياحية والترفيهية .

٧ ـ خدمات مكاتب استخدام الأيدي العاملة .

٨ ـ خدمات صالات الحفلات والأعراس .

٩ ـ خدمات محلات تأجير أجهزة وأشرطة الفيديو .

١٠ ـ خدمات محلات التصوير بجميع أنواعه عدا التصوير الطبي بما في ذلك الأشعة .

جاء القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ بعدة تعديلات للجداول الملحقة في القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٤

المادة ١٥ ـ تعدل الجداول بالقانون الأصلي على الوجه التالي :

أولاً ـ الجدول رقم (١) الملحق بالقانون الأصلي بالسلع المعفاة من الضريبة .

أ ـ إلغاء الفقرة (٤٧) منه والاستعاضة عنها بالنص التالي :

بولدوزرات وجرافات تسوية الطرق (انجلدوزرات) وآلات تسوية وكشط (سكريبر) مجارب آلية وآلات استخراج ومحملات مجارف وآلات دك ومداخل ذاتية الحركة، آلات وأجهزة متحركة أخرى، للتسوية والتمهيد والكشط والحفر والتكتيل والتنقيب واستخراج الأتربة، للتربة أو المعادن أو الخدمات، آلات إرساء أو نزع الأوتاد، جارفات الثلج (أصناف البندين (٢٩/٤٨، ٣٠/٨٤) من جداول التعرفة الجمركية .

ب ـ تعدل الفقرة (٥٤) من الجدول بشطب عبارة البطاطا المقلية .

ج ـ إضافة السلع التالية إلى الجدول .

٥٦ ـ مدخلات إنتاج صناعة الأدوية .

٥٧ ـ الكواشف المخبرية .

٥٨ ـ النقود الورقية والمعدنية .

٥٩ ـ مدخلات إنتاج صناعة الأسمدة والمبيدات الحشرية .

٦٠ ـ مدخلات إنتاج صناعة الأعلاف .

٦١ ـ الآلات والمعدات الصناعية المعفاة بموجب جداول التعرفة الجمركية .

٦٢ ـ المطاط المستورد لغايات تصنيع وتلبيس الإطارات من قبل المصانع المسجلة بمقتضى أحكام هذا القانون .

٦٣ ـ المولاس (العسل الأسود) لصناعة الخميرة .

٦٤ ـ الخميرة ومحسنات الخبز المنتجة محلياً .

٦٥ ـ الجير الحي، والجير المطفىء، الطوب الرملي الجيري المنتجة محلياً .

٦٦ ـ مدافىء البواري وتوابعها المنتجة محلياً .

٦٧ ـ بقول قرنية يابسة التي جرى ليها أي عملية من عمليات التصنيع وتشمل : (بازيلاء،

حمص، لوبياء، فاصولياء، عدس، فول) المنتجة محلياً .

٦٨ ـ أطباق البيض المنتجة محلياً .

٦٩ ـ السخانات الشمسية المنتجة محلياً .

٧٠ ـ المواد العازلة للبناء الموفرة للطاقة المنتجة محلياً .

٧١ ـ الأقمشة المصنعة محلياً .

٧٢ ـ منتوجات المطاحن المحلية من البهارات والتوابل والزعتر وغيرها من الأعشاب

٧٣ ـ فاردات الأسفلت من كافة الأنواع .

٧٤ ـ سيارة مزدوجة بمعدات، ومعدات تسخين لنشر القطران على الطرق .

٧٥ ـ الحلويات الشرقية عدا الجاتوهات، وتشمل (كنافة، مبرومة، بقلاوة، وربات، برمة وما يماثلها) .

٧٦ ـ الحصر البلاستيكية .

٧٧ ـ الملش ولوازم شبكة الري من البلاستيك المصنعة محلياً .

٧٨ ـ مدخلات انتاج صناعة الألبان بما في ذلك العبوات البلاستيكية .

ثانياً : الجدول رقم (٢) الملحق بالقانون الأصلي الخاص بالسلع الخاضعة للضريبة بنسبة (٢٠٪) تعدل الفقرة ٢٦ منه بإضافة عبارة المصنعة إلى آخرها بحيث تصبح على النحو التالي :

٢٦ ـ الكافيار وإبداله، والجمبري والقريدس المصنع .

ثالثاً : الجدول رقم (٣) الملحق بالقانون الأصلي الخاص بالسلع الخاضعة لضريبة نوعية، تعدل الفقرة (١٧) منه وكما يلي :

أ ـ إلغاء البند (٩) من الفقرة (أ) السجاير المطروحة للأسواق المحلية والاستعاضة عنها بما يلي :

٩ ـ غيرها :

أ ـ الأصناف المحلية التي تنتج لاحقاً المماثلة في سعر البيع للأصناف الواردة بالفقرات من ١ ـ ٨ تستوفى عنها نفس الضريبة المقررة لهذه الأصناف .

ب ـ غيرها العلبة الواحدة ٣٨٥ فلس .

ب ـ إلغاء البند (٩) من الفـقـرة (ب) السـجاير المسلمة للقوات المسلحة والاستعاضة عنه بما يلي :

٩ ـ غيرها :

أ ـ الأصناف المحليـة التي تنتج لاحقاً المماثلة في سعر البيع للأصناف الواردة بالفقرات من ١ ـ ٨ تستوفي عنها نفس الضريبة لهذه الأصناف .

ب ـ غيرها العلبة الواحدة ٣٤٢ فلس .

ج ـ شطب البند (ج) من القـانون الأصلي ويعـاد ترقـيم الفـقـرة (د) لتصبح (ج) على النحو التالي :

ج ـ السجاير المستوردة العلبة الواحدة كل ٢٠ سيجارة ٣٨٥ فلس .

رابعاً : يلغى الجدول رقم (٤) الملحق بالقانون الأصلي ويستعاض عنه بالجدول التالي :

جدول رقم (٤) ملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤م بالخدمات الخاضعة للضريبة على المبيعات .

١ ـ خدمات الفنادق والمطاعم .

٢ ـ خدمات تقديم الأطعمة والمشروبات .

٣ ـ خدمات المكاتب العقارية .

٤ ـ خدمات تأجير السيارات السياحية .

٥ ـ خدمات الحاسبة الإلكترونية وما يتصل بها :

أ ـ خدمات استشارية تتعلق بتركيب معدات الحاسبة الالكترونية .

ب ـ خدمات تنفيذ البرامج .

ج ـ خدمات تجهيز البيانات .

د ـ خدمات قواعد البيانات .

هـ ـ خدمات إصلاح وصيانة أدوات ومعدات المكاتب بما في ذلك الحاسوب .

٦ ـ خدمات النقل السياحي .

٧ ـ خدمات البريد السريع .

٨ ـ الخدمات المحاسبية ومراجعة الحسابات ومسك الدفاتر باستثناء الإقرارات الضريبية .

٩ ـ خدمات الاستشارات الفنية والإدارية والاقتصادية .

١٠ ـ الخدمات الهندسية والمعمارية والديكور والخدمات التقنية الأخرى .

١١ ـ الخدمات التجارية غير المصنفة في مواضع أخرى :

أ ـ خدمات الدعاية والإعلان .

ب ـ خدمات مكاتب استخدام الأيدي العاملة .

ج ـ خدمات الأمن والحماية والحراسة .

د ـ خدمات التنظيف والغسيل والصباغة وتنظيف المبانى .

هـ ـ خدمات التصوير بجميع أنواعه عدا التصوير الطبي بما في ذلك الأشعة .

و ـ خدمات التغليف .

١٢ ـ خدمات مواقف السيارات بالأجرة .

١٣ ـ الخدمات الترفيهية، السينمائية وتأجير أجهزة وأشرطة الفيديو، والمسارح والمجموعات الغنائية، والسيرك والملاهي، قاعات الرقص، وخدمات الألعاب السياحية .

١٤ ـ خدمات صالونات التجميل .

١٥ ـ خدمات صالات الحفلات والأعراس .

١٦ ـ الخدمات القانونية .

١٧ ـ خدمات تأجير المعارض .

خامساً : إضافة جدول رقم (٥) الخاص بالسلع الخاضعة لضريبة مبيعات إضافية وكما يلي :

جدول رقم (٥) ملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤م بالسلع الخاضعة لضريبة مبيعات إضافية :

أ ـ جدول بالسلع المستوردة الخاضعة لضريبة المبيعات الإضافية :

١ ـ المياه الطبيعية والمعدنية والغازية بما في ذلك مياه الصودا .

٢ ـ المشروبات الغازية .

٣ ـ البيرة بما في ذلك البيرة بدون كحول .

٤ ـ النبيذ .

٥ ـ الخمور .

٦ ـ التبغ ومصنوعاته .

ب ـ جدول بالسلع المحلية والمستوردة الخاضعة لضريبة مبيعات إضافية :

١ ـ سـيـارات سياحية وغيرها من العربات السيارة المصممة أساساً لنقل الأشخاص (عدا الداخلة منها في البند (٨٧/٠٢) من جداول التعرفة الجمركية بما في ذلك سيارات الستايشن (بويك) وسيارات السباق .

٢ ـ الأجهزة الحرارية الكهربائية .

٣ ـ أجـهـزة الهاتف والمسـجـلات والفيديوات وإن كانت مدمجة مع أو مدمج معها أجهزة أخرى .

٤ ـ كـاميرات الفيديو (أجهزة تسجيل الصورة والصوت، أو الصورة) .

The General Finance And Tax Legislation

rof.
Al-Qaisi



ISBN 9957-16-377-8
9 789957 163778
الثقافة للتصميم والإخراج

دار الثقافة للنشر والتوزيع
أسسها خالد محمود جابر حيف عام 1984 عمان - الأردن
Est. Khaled M. Jaber Haif 1984 Amman - Jordan
www.daraIthaqafa.com